

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Міністерство аграрної політики України
Харківський національний аграрний університет
імені В. В. Докучаєва

*В. С. БІЛОУСЬКО,
М. І. БЕЛЕНКОВА*

ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Видання шосте, доповнене

КИЇВ • АЛЕРТА • 2010

УДК 567.24 (078)
ББК 65.052я73
Б 61

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів
(лист № 14-18-Г-1312 від 29.05.2006 р.)*

Рецензенти:

- В. Я. Амбросов** – д-р екон. наук, професор, чл.-кор. УААН, зав.кафедри обліку і аудиту Харківського національного технічного університету;
С. Ф. Лисенко – канд. екон. наук, професор, зав.кафедри обліку і фінансів Харківського соціально-економічного інституту;
А. І. Бойченко – канд. екон. наук, доцент кафедри статистики і економічного аналізу ХНАУ ім. В.В. Докучаєва.

Автори:

передмова і розділи 1–5, 8–14 – В. С. Білоусько, М. І. Беленкова; **6** – Т. Ю. Білоусько; **7** – В. С. Білоусько, М. І. Беленкова, Т. Ю. Білоусько. (Завдання для лабораторно-практичних занять і самостійної роботи із усіх модулів підготували В. С. Білоусько, М. І. Беленкова, О. Г. Авілкова.)

Білоусько В. С., Беленкова М. І. та ін.

Б 61 Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. Видання 6-те, доповнене. В.С. Білоусько, М.І. Беленкова / За ред. В.С. Білоуська. К., Алерта – 2010. – 402 с. ISBN 978-966-2183-75-7

Системно, згідно з програмою курсу “Теорія бухгалтерського обліку” висвітлено питання теорії бухгалтерського обліку, викладено її елементи як складові частини методу бухгалтерського обліку. Використано чинні в Україні нормативні документи з бухгалтерського обліку, а також вимоги Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Певною мірою викладено основні принципи обліку в державах світової співдружності. Підготовлено відповідно до програми курсу “Теорія бухгалтерського обліку”, з кожного модуля наведено завдання для лабораторно-практичних занять і самостійної роботи, а також питання для самоконтролю.

Призначено для студентів зі спеціальностей “Облік і аудит”, “Менеджмент організацій”, “Економіка підприємств” та слухачів Інституту післядипломної освіти.

УДК 567.24 (078)
ББК 65.052я73

ISBN 978-966-2183-75-7

© Білоусько В. С., Беленкова М. І., 2001 р.
© Білоусько В. С., Беленкова М. І., 2008 р.
© Видавництво «Алерта», 2010 р.

*Присвячується 190-річчю
Харківського національного
аграрного університету
ім. В. В. Докучаєва*

*Добрій пам'яті професорів
С. Д. Бутка і О. Ф. Галкіна*

Передмова

У сучасних умовах розвитку агропромислового комплексу України виняткове значення має впровадження європейських норм і стандартів в освіті відповідно до вимог Болонської декларації, прийнятої 19 червня 1999 р. У комплексі інтегрованих проблем підготовки спеціалістів з обліку і аудиту важливе значення має освоєння студентами курсу “Теорія бухгалтерського обліку” як теоретичної бази спеціальності.

За умов реформування системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності прийнято Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (від 16 липня 1999 р.), “План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій”, “Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій” (затверджених наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р.), а також Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені в 1999-2009 рр. У навчальному посібнику викладено теоретичні питання і завдання з окремих питань відповідних модулів, для виконання під керівництвом викладача (аудиторні завдання) і самостійного опрацювання (в межах 60 % обсягу передбачених завдань).

Навчальний посібник побудований за простою схемою, що дозволяє швидко і ефективно засвоїти теоретичний матеріал. Але для успішного засвоєння матеріалу з кожного модуля передбачена самостійна робота, пов'язана з вирішенням запропонованих завдань і практичних прикладів.

Самостійну роботу необхідно вести систематично, поступово, плануючи терміни вивчення кожного модуля. Навчальний матеріал необхідно вивчати в тій послідовності, у якій його викладено у посібнику.

Прослухавши лекції викладача, рекомендується скласти конспект, у якому коротко, своїми словами викладати зміст опрацьованого модуля. Після вивчення теоретичного матеріалу з кожного модуля передбачено виконання завдань на лабораторно-практичних заняттях під керівництвом викладача та подальше самостійне виконання цих та окремо передбачених завдань.

Такий спосіб засвоєння матеріалу з кожного модуля дозволить вивчити всі модулі з курсу згідно з програмними вимогами. Після завершення вивчення кожного модуля необхідно дати відповіді викладачеві на наведені питання (усно або письмово), а також на тести, які видає викладач.

За окремими модулями (темами) студент автоматично отримує оцінку в цілому за курс (дисципліну). У випадку, коли студента цей варіант не задовольняє, він може скласти іспит за вимогою програми курсу згідно із запропонованою системою контролю в цілому за курсом (екзаменаційні білети, тести та інше – письмово або усно).

ПРОГРАМА КУРСУ “ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ”

ПЕРЕДМОВА

Дисципліна “Теорія бухгалтерського обліку” забезпечує підготовку дипломованих фахівців зі спеціальностей “Облік і аудит” і “Фінанси”.

Мета вивчення дисципліни – озброїти майбутнього фахівця глибокими теоретичними знаннями та необхідними навичками з ефективної роботи в ринкових умовах на підприємствах та організаціях різних форм власності для раціонального й економного використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів агропромислового комплексу.

Вивчення дисципліни ґрунтується на знаннях гуманітарних, фундаментальних та професійно-орієнтованих дисциплін, зокрема основ макроекономіки, теорії систем, інших економічних дисциплін, законодавчих актів, нормативних документів Кабінету Міністрів України, міністерств і відомств, вимогах освітньо-професійних програм та освітньо-кваліфікаційних характеристик.

Типовим навчальним планом на вивчення дисципліни відведено 180 годин, у тому числі лекцій – 50 годин, практичних занять – 68 годин, на самостійну роботу – 60 годин.

Для засвоєння матеріалу передбачаються й інші види занять: практичні заняття з організації навчальної бухгалтерії, вирішення наскрізного завдання, складання первинних документів і облікових регістрів, індивідуальна робота під керівництвом викладача, підготовка рефератів і науково-дослідних робіт, проведення занять з використанням комп’ютерних технологій.

З метою інтенсифікації процесу навчання доцільно використовувати рейтингово-модульний принцип, програмоване навчання та програмований контроль знань студентів, ділові ігри, а також комплексні завдання, вирішення яких вимагає поєднання інформаційного і діяльнісного підходів, дозволяє оцінити не лише одержані студентом знання, а й вміння використовувати їх у конкретних умовах виробництва.

Програма є основою для розробки робочих програм дисципліни, тематики курсових і дипломних робіт.

1. Загальна характеристика і функції господарського обліку

Поняття господарського обліку, його виникнення і розвиток. Вимоги до господарського обліку в сучасних умовах. Вимірники, що застосовуються в обліку. Види господарського обліку та їх єдність. Завдання та функції бухгалтерського обліку.

2. Предмет і метод бухгалтерського обліку

Загальна характеристика предмета бухгалтерського обліку. Господарські активи (засоби), їх характеристика і класифікація.

Джерела надходжень і приросту господарських активів (засобів), їх класифікація. Взаємозв'язок між господарськими активами (засобами) і джерелами їх формування.

Господарські процеси і господарські операції. Об'єкти бухгалтерського обліку. Метод бухгалтерського обліку, характеристика його основних елементів.

3. Бухгалтерський баланс

Зміст і будова бухгалтерського балансу. Групування статей і розділів активу і пасиву балансу відповідно до вимог управління підприємством.

Зміни балансу під впливом господарських операцій. Математична модель балансу.

Залежність і зміст будови балансу від галузей і форм власності.

4. Документація як елемент методу бухгалтерського обліку

Загальні поняття про документи і бухгалтерську документацію. Правовий і економічний зміст бухгалтерських документів, їх значення. Реквізити бухгалтерських документів. Вимоги до змісту й оформлення документів. Перевірка документів та їх опрацювання. Класифікація документів. Документообіг і його організація. Зберігання документів.

5. Оцінка і калькуляція

Оцінка як метод узагальнення кількісних показників бухгалтерського обліку в грошовому вимірнику.

Суть калькуляції. Об'єкти обліку витрат і об'єкти калькуляції. Методи калькуляції та їх характеристика. Взаємозв'язок між калькуляцією та оцінкою.

6. Система рахунків і відображення в них господарських операцій

Суть і значення бухгалтерських рахунків, їх побудова, дебет і кредит рахунків. Активні, пасивні та активно-пасивні рахунки. Подвійний запис, його суть і значення. Порядок відображення операцій на рахунках. Обіг і залишки на рахунках.

Систематичні і хронологічні записи. Синтетичні й аналітичні рахунки. Субрахунки. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку в обігових відомостях. Взаємозв'язок між балансом і рахунками.

7. Методологія обліку основних господарських процесів

Методологічні основи обліку кругообігу засобів. Стадії руху господарських засобів, загальна схема їх обліку.

Облік процесу постачання. Витрати на заготівлю та їх систематизація. Обчислення собівартості придбаних засобів.

Облік процесу виробництва. Методологія обліку виробництва. Склад і класифікація витрат на виробництво. Рахунки по обліку виробничих витрат і виходу продукції, їх характеристика і взаємозв'язок. Калькуляція собівартості продукції і порядок закриття рахунку "Виробництво".

Облік процесу реалізації. Завдання обліку процесу реалізації. Рахунки з обліку реалізації. Визначення собівартості реалізованої продукції та обчислення фінансових результатів.

8. Класифікація і план рахунків бухгалтерського обліку

Класифікація рахунків за економічним змістом, призначенням і структурою. План рахунків бухгалтерського обліку.

9. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку

Завдання інвентаризації, її значення і види. Порядок проведення й оформлення інвентаризації. Виявлення результатів інвентаризації і відображення їх в обліку.

10. Облікові реєстри і форми бухгалтерського обліку

Облікові реєстри, їх суть і призначення. Види і форми бухгалтерських реєстрів. Способи і техніка запису в облікові реєстри. Способи виправлення помилок у бухгалтерському обліку. Меморіально-

ордерна, журнально-ордерна та автоматизована форми бухгалтерського обліку.

11. Основи бухгалтерської звітності

Суть і призначення бухгалтерської звітності. Основні форми і показники бухгалтерської звітності в сучасних умовах. Порядок складання, розгляду і затвердження звітності. Використання звітності для оцінки економічного і фінансового стану підприємства. Консолідація звітності.

12. Основи організації бухгалтерського обліку

Завдання організації бухгалтерського обліку. Централізація і децентралізація обліку. Планування облікової роботи на підприємстві (план документообігу, план проведення інвентаризації, план роботи щодо складання річної звітності, розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії).

Організація архіву підприємства.

Взаємовідносини бухгалтера з іншими службами апарату управління.

Права, обов'язки і відповідальність головних бухгалтерів. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку.

Модуль (тема) 1

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА І ФУНКЦІЇ ГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Загальні положення

Указ Президента України від 3 грудня 1999 р. “Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки” спрямований на прискорення і спрощення процесу реорганізації КСП у підприємницькі структури як колективного, так і індивідуального господарювання – у сільськогосподарські виробничі кооперативи та різні види господарських товариств, приватно-орендні підприємства і селянські (фермерські) господарства.

Зазначимо, що Україна освоює власну модель аграрної політики, що потребує опрацювання та практичної реалізації власної теорії, методології і практики переведення сільського господарства, всього аграрно-промислового виробництва на принципово нові засади розвитку.

У вирішенні проблем, пов’язаних з формуванням нової організаційної структури сільськогосподарського виробництва, винятково велике значення має **науково обґрунтована організація бухгалтерського обліку**.

Чітка побудова бухгалтерського і управлінського обліку відповідно до змін, що відбуваються в його організації і техніці ведення, підвищує роль обліку як основного засобу одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень і попереджень ризику у виробничо-господарській, фінансовій діяльності підприємств, у системі оподаткування, за довгостроковими зобов’язаннями, поточними і розрахунковими операціями, у складанні бухгалтерського балансу, фінансової звітності тощо.

Реформування системи бухгалтерського обліку й фінансової звітності, необхідної як зовнішнім, так і внутрішнім користувачам, є складовою частиною заходів, орієнтованих на введення економічних відносин ринкового спрямування.

Відповідно до указу Президента України “Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку і статис-

тики” (23.05.1992 р.) Кабінетом Міністрів України (постанова № 328 від 4.05.1993 р.) були затверджені: “Концепція побудови національної статистики України” та “Державна програма переходу на міжнародну систему обліку і статистики”.

Для виконання зазначених рішень Міністерство фінансів, Міністерство економіки, Держкомстат, Міністерство аграрної політики і Національний банк України здійснили заходи щодо інтеграції бухгалтерського обліку відповідно до потреб економіки і управління господарським комплексом в умовах впровадження законодавчих підстав функціонування ринкової економіки соціальної орієнтації.

Зазначимо, що 2000-й рік знаменує собою початок широкомасштабного реформування бухгалтерського обліку в Україні у зв'язку з тим, що 16 липня 1999 р. за № 996 – XIV прийнято Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999р. затверджено “План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій”, а також “Інструкцію по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій”, які зареєстровані в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 р. відповідно за № 892/4185 та № 893/4186.

В Україні затверджені і запроваджені національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку (НСБО). За офіційними даними, їх 34.

Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” передбачає, що *державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:*

– створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств, гарантують і захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності [5].

У державах світової співдружності з розвинутою ринковою економікою загальна бухгалтерія поділяється на дві підсистеми: **зовнішню** – фінансову та **внутрішню** – управлінську (внутрішньогосподарську). Такий поділ об'єктивно зумовлений відмінностями в цілях і завданнях зовнішньої і внутрішньої бухгалтерії [5].

На які види обліку поділяється бухгалтерський облік?

В Україні **бухгалтерський облік** також **поділяється на фінансовий і управлінський**, причому у фінансовому обліку поступово відокремлюється управлінська функція. Ведення фінансової бухгалтерії є обов'язковим для всіх підприємств. Фінансовий облік ведеться в інтересах зовнішніх користувачів – потенційних власників та інвесторів, управлінський – внутрішніх, зокрема адміністрації, яка повинна за його даними приймати оперативні управлінські рішення.

Які особливості фінансового обліку?

Фінансовий облік фіксує інформацію про поточні витрати у поелементному розрізі, а саме: прибутки підприємства, стан дебіторської та кредиторської заборгованості, розміри фінансових інвестицій, стан джерел фінансування тощо.

В основному, споживачами інформації фінансового обліку виступають зовнішні щодо підприємства користувачі. Це – органи податкової адміністрації, біржі, банки, інші фінансові інститути, постачальники та покупці, потенційні інвестори тощо.

Фінансова звітність відкрито публікується, вона не становить комерційної таємниці підприємства. Система формування фінансової звітності повинна бути прозорою, доступною для розуміння компетентними користувачами. Усі ці фактори зумовлюють чітку регламентацію структури, форми зовнішньої звітності підприємства, правил і принципів її складання.

Щодо **внутрішньої облікової системи** на підприємстві, то питання про те, створювати її чи ні, як правило, вирішує безпосередньо адміністрація.

Які особливості управлінського обліку?

Управлінський облік, на відміну від **фінансового**, – облік не фактичної величини майна, витрат і доходів, стану розрахунків і зобов'язань, а облік факторів, обставин та умов, що впливають на виробничо-господарську і фінансову діяльність підприємства. Його мета – надати інформацію для прийняття рішень з управління економікою підприємства та перевірити ефективність виконання прийнятих рішень [5].

У системі управлінського обліку відтворюється, передусім, інформація про витрати. Вони групуються і класифікуються за видами та

місцем виникнення, структурними підрозділами (відділами, секціями, складами), в яких відбувається споживання ресурсів.

Необхідність виділення даних управлінського обліку в самостійну систему багато в чому пов'язана з посиленням вимог до зберігання комерційної таємниці діяльності підприємства, обставин, за яких приймаються ті чи інші рішення [5].

Дані управлінського обліку – комерційна таємниця, і не тільки для зовнішніх користувачів, але і для управлінського персоналу самого підприємства, що не має прямого відношення до рішення даної проблеми [5].

Адміністрація підприємства самостійно встановлює склад, терміни і періодичність подання внутрішньої звітності.

Звертаємо особливу увагу на поняття “стандарт бухгалтерського обліку”. **Стандарт бухгалтерського обліку** – це облікові правила і процедури, що стосуються виміру, оцінки і надання облікової інформації, розроблені відповідними професійними організаціями, наприклад, Комісією зі стандартів фінансового обліку (США), Комітетом з міжнародних стандартів обліку, що знаходиться у Великобританії, Міністерством фінансів України [5].

Що таке міжнародні стандарти бухгалтерського обліку?

Міжнародні стандарти – це документи, що носять характер рекомендацій. Є країни, які застосовують міжнародні стандарти як національні. В Україні, як і в багатьох інших країнах світової співдружності, прийняті свої національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський стандарт – це стандартні вимоги до методів і процедур ведення бухгалтерського обліку. Стандарти бухгалтерського обліку будуються на елементах: державні процедури – інструкції, що регулюють порядок встановлення стандартів; вплив з боку недержавних бухгалтерських організацій. Бухгалтерські стандарти, як правило, співпадають з бухгалтерськими принципами [5].

У багатьох країнах стандарти бухгалтерського обліку розробляються професійними недержавними організаціями бухгалтерів, причому частина стандартів носить обов'язковий характер, а частина – рекомендаційний. У деяких країнах правила бухгалтерського обліку встановлюються особами, уповноваженими урядовими органами. До останніх належить і Україна [5].

У чому суть структури регулювання бухгалтерського обліку?

Структура регулювання бухгалтерського обліку включає:

- *перший рівень* (основа) – загальні положення Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [5];
- *другий рівень* – стандарти і План рахунків, що базуються на Законі, затверджені Мінфіном і зареєстровані в Мінюсті [5];
- *третій рівень* – накази та листи Мінфіну, що роз’яснюють, як застосовувати кожний стандарт в тій чи іншій конкретній ситуації [5].

Зазначимо, що загальний характер багатьох норм стандартів дає бухгалтерам широке поле професійної творчості та дозволяє самостійно приймати важливі рішення з проблем бухгалтерського обліку [5].

Національні стандарти бухгалтерського обліку України охоплюють усі діючі міжнародні стандарти (МСБО – їх 41). Однак деякі національні стандарти об’єднують положення кількох МСБО, а в деяких випадках розроблені стандарти, зміст яких не має аналога в міжнародних стандартах. Але всі національні стандарти базуються на МСБО і не суперечать їм [5].

Таким чином, у зв’язку з тим, що відсутні чіткі шаблони, в яких бухгалтер міг би проставляти потрібні суми, відображаючи ту чи іншу господарську дію чи подію (господарську операцію), він аналізує перш за все її економічний зміст, а від цього залежить і її відображення у звітності.

1.2. Характеристика господарського обліку, його виникнення та розвиток

Історія господарського обліку нараховує понад 6000 років. Його поява пов’язана з господарською діяльністю. Господарю треба було знати: скільки і якого майна є фактично, яка заборгованість господаря і йому, яка ефективність господарювання та ін. Щоб все це знати, необхідна була писемність та арифметика. Невипадково деякі дослідники вважають, що потреба в господарському обліку дала поштовх до розвитку писемності та математики.

Безперечно, що систему господарського обліку складають матеріальні носії інформації (даних) – (папіруси, глиняні та воскові табли-

ці, а нині – паперові первинні документи). Незалежно від матеріальних носіїв в обліку історично склалася система поточної реєстрації інформації.

Науковий пошук і розвиток суспільних відносин забезпечили перехід від облікового натуралізму до облікового реалізму. Важливим напрямом цього періоду було виникнення подвійної бухгалтерії (подвійне відображення актів господарської діяльності). Виняткове значення мало введення єдиного грошового вимірника, що сприяло створенню єдиної системи обліку.

Для успішного господарювання необхідна оперативна інформація, пов'язана з виробництвом, обміном і споживанням матеріальних і нематеріальних цінностей, наданням і використанням послуг, інформацію, яку одержують за допомогою господарського обліку. Тому підвищення його оперативності, максимальне наближення до потреб управління господарством в сучасних умовах має першочергове значення.

Цю інформацію в обліку одержують шляхом систематичного *спостереження* за здійснюваними господарськими діями (ситуаціями), їх *вимірюванням* у певних числових показниках і *реєстрації* за певною системою.

Слід відзначити, що *кількісні* показники обліку є *основою* для *якісної* оцінки явищ і процесів, що піддаються обліку (наприклад, на підставі кількісних показників про собівартість і вартість реалізованої продукції можна визначити прибутки або збитки господарства, його рівень рентабельності тощо).

Господарський облік, як свідчить сама назва, це облік господарства, облік господарської діяльності підприємства, суспільства, що містить у собі виробництво, реалізацію і розподіл матеріальних благ, необхідних для задоволення своїх потреб.

Отже, *господарський облік* є кількісним відображенням і якісною характеристикою господарських процесів з метою контролю за їх розвитком і керівництва ними.

Зміст господарського обліку, його цілі, мета і завдання, методи і форми головним чином залежать від способу суспільного виробництва та характеру виробничих відносин. На етапі розвитку суспільства господарський облік визначається особливостями тієї суспільно-економічної формації, процеси якої він відображає і контролює.

Зауважимо, що господарський облік історично зумовлений та відображає інтереси суспільства.

У сучасних умовах розвитку нашої держави господарський облік має виняткове значення.

Згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, стаття 8, пункт 1, “Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації”. Там же, пункт 3: “Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку ... несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства України та установчих документів”

У чому суть облікової політики підприємства?

Важливим є те, що згідно з цим Законом *підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства, тобто обирає сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.*

Узагальнюючи розглянуті вище аргументи, зауважимо, що господарський облік має дуже важливе значення у вирішенні питань, пов'язаних з господарською діяльністю підприємства, установ та організацій в сучасних умовах економічного механізму господарювання та ринкових відносин у господарюванні.

1.3. Види господарського обліку та їх методологічна єдність

Єдина система господарського обліку на підприємстві, в галузі та державі в цілому забезпечується трьома нерозривно пов'язаними видами обліку: *оперативно-технічним (оперативним), статистичним і бухгалтерським* [19].

Які особливості оперативно-технічного обліку?

Оперативно-технічний облік має ряд специфічних особливостей, властивих тільки цьому виду обліку. Одна із важливих його характеристик – швидкість (терміновість) отримання інформації. Від оперативного обліку не вимагається абсолютної достовірності, оскільки оперативні дані не дають

вичерпної характеристики окремих явищ, дій чи подій господарської діяльності [19].

Оперативно-технічний облік здійснюється безпосередньо на місці (цех, склад, ферма тощо) й забезпечує негайне спостереження та реєстрацію виконаних виробничих і комерційних операцій та інших факторів господарської діяльності підприємства, організації чи установи. Мета оперативного обліку – швидке одержання інформації про хід виробництва, реалізацію продукції (робіт чи послуг). Оперативний облік охоплює господарські і виробничі операції, що не мають безпосереднього відображення в поточному бухгалтерському обліку [19].

За допомогою оперативно-технічного обліку одержують дані про щоденний випуск продукції, щоденне відвантаження та реалізацію продукції, товарів, про витрати сировини та інших матеріальних цінностей, трудові витрати, додержання умов договірних поставок тощо. Дані для цього виду обліку одержують шляхом безпосереднього збереження фактів господарської та виробничо-фінансової діяльності підприємства, організацій та установ [19].

Водночас оперативний облік охоплює й ті господарські операції, що не мають безпосереднього відображення у бухгалтерському і статистичному обліку. Так, за його допомогою контролюють явку працівників на підприємство і повернення з нього по закінченні робочого часу, роботу верстатів і машин, їх простої, режим технологічного процесу, стан і хід розрахунків підприємства з іншими підприємствами, організаціями та установами тощо [19].

Показники оперативного обліку використовують для забезпечення контролю. Ці показники часто не документують, а сповіщають усно. Для одержання необхідної інформації дані оперативного обліку одержують шляхом спостереження, а також використовують сучасну оргтехніку, наприклад, комп'ютери, телефакси, телевізори, радіозв'язок тощо. При оперативному обліку, як правило, користуються натуральними, трудовими і грошовим вимірником. Оперативно-технічним обліком повинні займатися працівники всіх служб підприємства – виробничої, технічної, бухгалтерської, постачання, праці, кадрів тощо [19].

Які особливості статистичного обліку?

Статистичний облік – це планомірне збирання і вивчення масових кількісних та якісних явищ і закономірностей загального розвитку за конкретних умов місця й часу (перепис наявності обладнання, визначення

середньої заробітної плати працівників підприємства за категоріями працюючих, кількість і якість виробленої продукції, використання робочого часу, чисельність населення тощо. Дані про господарські та виробничі зміни статистичний облік одержує з оперативно-технічного і бухгалтерського обліку. Наприклад, за даними статистичного обліку, який використовує дані бухгалтерського обліку, можна визначити зростання продуктивності праці, зниження собівартості продукції (робіт і послуг), чисельність працюючих за віком, статтю, кваліфікацією тощо. Ці дані допомагають аналізувати результати різних процесів і прогнозувати подальший їх розвиток [19].

Таким чином, на основі статистичного обліку визначаються кількісні і якісні показники роботи кожного підприємства. Статистичний облік являє собою систему вивчення, узагальнення і контролю за масовими явищами, що мають загальнодержавний характер [19].

Які особливості бухгалтерського обліку?

Бухгалтерський облік відображає господарську діяльність окремих підприємств, організацій і установ. Важливою особливістю бухгалтерського обліку є те, що господарські явища (фактори господарської діяльності:

дії і події), які виражаються в натуральних і трудових вимірниках, обов'язково узагальнюються у грошовому вимірнику.

Згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, **бухгалтерський облік** – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень [19].

На відміну від інших видів господарського обліку, бухгалтерський облік забезпечує суцільну реєстрацію всіх господарських операцій документами первинного обліку. Важливою особливістю бухгалтерського обліку є те, що він відображає господарські операції систематично і послідовно, в міру їх здійснення, що забезпечує суцільне і безперервне спостереження за виконанням господарських процесів. Цим бухгалтерський облік і відрізняється від оперативного і статистичного, які використовують метод часткового (вибіркового) спостереження [19].

Отже, **бухгалтерський облік** є системою безперервного, суцільного, документально обґрунтованого і взаємопов'язаного відображення всіх активів підприємства (**ресурси, контрольовані підприєм-**

ством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому¹⁾), джерел їх утворення і процесів в узагальненому грошовому вимірнику для контролю за господарською діяльністю підприємства.

Як ми раніше стверджували, згідно з вимогами МСБО в державах світової співдружності запроваджено ведення фінансового та управлінського обліку, тому в Україні подекуди ототожнюють поняття бухгалтерського обліку з фінансовим. Але ж треба мати на увазі, що, згідно з Законом “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, чітко регламентовано поняття бухгалтерського та управлінського обліку (внутрішньогосподарського обліку). При цьому чітко визначено, що управлінський облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Які види обліку використовуються в державах світової співдружності?

Зазначимо, що поряд з розглянутими видами господарського обліку в державах світової співдружності та в Україні мають місце *податковий, регулятивний і креативний облік*.

Треба чітко розмежувати *бухгалтерський і податковий* облік, оскільки податковий облік забезпечує податкові регулювання органами ДПА (державна податкова адміністрація) через подання податкових декларацій (на прибуток, з ПДВ – податок на додану вартість, з акцизу та ін.) в рамках існуючих законів.

Регулятивний облік виконує регулятивні вимоги державним Антимонопольним комітетом, на біржах, комісією з цінних паперів, судами тощо.

Які характерні риси креативного обліку?

Креативний облік. Елементи креативного обліку (creative accounting) зустрічаються ще в XIX столітті. Уже тоді шляхом створення резервів, бухгалтери-практики почали приховувати прибуток. Креативний підхід особливого поширення набув у бухгалтерському обліку з виходом на арену бухгалтерських товариств, яким властиве відокремлення власності від управління і, як наслідок, суперечливі інтереси власників і управлінців. Передумовою його посилення були відсутність облікових стандартів і законодавчих актів [5].

¹ Економічна вигода – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

На даний час захист інтересів інвесторів і власників регламентовано стандартами та нормами права. Однак з виникненням більш складних методів ведення бізнесу випадки застосування креативних методів обліку зустрічаються не рідко. Так, Ф.Л.Гріффіте (США) зазначає, що майже всі компанії країни здійснюють махінації з прибутком [5].

Що слід розуміти під креативним обліком? Загальноприйнятого визначення даного поняття до цього часу не існує. Термін “креативний” (творчий) застосовується в бухгалтерському обліку і часто сприймається негативно. Хоча за умови використання наукових методів творчий підхід може дати позитивні результати. У кращих своїх проявах креативний облік – це будь-який науковий метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам і принципам [5].

Креативний облік є позитивним тоді, коли використовується без прямого порушення законодавства для відображення основних тенденцій у зміні вартості бізнесу і достовірної картини стану справ, особливо, якщо не існує інших методів відображення в обліку нової операції. У **протиположному разі** – це процес підгонки звітності підприємства для більш вигідного відображення його діяльності для акціонерів, інвесторів та інших зацікавлених осіб. За таких умов це метод, який відображає скоріше бажаний, ніж фактичний стан підприємства. Він використовується недобросовісними управлінцями з метою введення в оману інвесторів, кредиторів, банкірів та інших користувачів фінансової звітності. У цих випадках для характеристики креативного обліку часто використовуються такі вирази, як підтасування, підгонка рахунків, “косметична” звітність та “оформлення вітрини” [5].

Сприятлива атмосфера для застосування креативного обліку складається тоді, коли законодавчі норми, а також облікові правила або принципи, призначені для регулювання облікових методів, часто мають гнучкі, але не завжди однозначні формулювання. Це пояснюється тим, що правові норми і стандарти, покликані управляти процесом підготовки та надання ефективної звітності, мають за мету лише звуження кола доступних варіантів. Вони вимагають дотримання послідовності, але не прагнуть до стандартизації всіх облікових методів [5].

Проблема креативного обліку пов'язана з питанням професійної етики. Подання достовірних звітних показників з визнанням

переваги економічної сутності над юридичною формою для бухгалтера є професійним і моральним обов'язком. З цієї точки зору рівень застосування креативного обліку залежить від етичної позиції бухгалтера [5].

Використання креативного обліку вимагає великого досвіду і вмінь при підготовці і перевірці звітності. Це пов'язано з тим, що не завжди креативний підхід в обліку є негативним, а наслідки недобросовісного використання не є завжди очевидними.

Розповсюдження креативного обліку вимагає понять, які використовуються в публічній фінансовій звітності таких, як “добросовісність” і “суттєвість”. На допомогу практикам слід прийняти концептуальні основи бухгалтерського обліку. Для розробки стандартів це є кращим стимулюючим фактором креативного обліку [5].

Бухгалтерський облік, є соціально сформованою дисципліною і за своєю природою є творчим. Проте з відокремленням власності від управління, а також із зростанням масштабів підприємств інвесторам (у т. ч. потенціальним) необхідно надати захист. З точки зору ведення бухгалтерського обліку принципи, концепції і стандарти необхідні для забезпечення його узгодженості і одноманітності. Щоб досягти виконання загальноприйнятих принципів чи концепцій, необхідно прийняти професійні або правові певні норми і правила. Ці заходи не обов'язково повністю ліквідують креативний підхід до обліку, але вони приведуть до скорочення його масштабів і наслідків [5].

У сучасних умовах розвитку економіки України всі види обліку (оперативний, бухгалтерський, управлінський і статистичний) тісно взаємопов'язані, доповнюють один одного і утворюють єдину систему народногосподарського обліку. Такий взаємозв'язок між цими видами обліку забезпечується застосуванням єдиної первинної документації. Усі види господарського обліку взаємодіють між собою єдністю свого предмета, метою і спільністю завдань. Єдність системи обліку в державах світової співдружності полягає в тому, що окремі його види доповнюють і розвивають один одного.

1.4. Вимірники, що застосовуються в обліку

Об'єкти, що охоплюються господарським обліком, відображаються за допомогою числових (кількісних) показників. При цьому застосовуються *натуральні, трудові і грошовий вимірники*.

У чому суть та призначення натуральних вимірників?

Натуральні вимірники використовують для одержання даних за кількістю однорідних об'єктів обліку в одиницях виміру (за об'ємом, площею, вагою, довжиною). Використання натуральних показників залежить від особливостей облікових об'єктів. Так, земельні угіддя обліковують в гектарах, урожай – в центнерах, соломі – в тоннах тощо. Застосовують також комбіновані натуральні вимірники. Наприклад, роботу вантажного автотранспорту виражають в тонно-кілометрах (т/км), що характеризує одночасно масу вантажу і відстань, на яку його перевозять [19].

Натуральні вимірники відображають облікові об'єкти (наприклад, вироблену продукцію) не лише кількісно, а й дають певною мірою їхню якісну характеристику (за видами, сортами, розмірами тощо), що має виключне значення для відображення цих об'єктів в бухгалтерському обліку.

Без натуральних вимірників неможливо перевірити правильність використання матеріальних ресурсів, їх зберігання тощо. Дані натурального обліку використовують для складання матеріальних балансів в окремих галузях і по всьому народному господарству.

Зауважимо, що натуральні вимірники застосовують лише для обліку однорідних об'єктів (не можна, наприклад, підраховувати масу зерна, виражену в центнерах і кількість приплоду тварин, виражених в головах тощо).

У чому суть і призначення трудових вимірників?

Трудові вимірники використовуються з метою обліку кількості відпрацьованого часу та обліку праці, витраченої на виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг і виражаються в одиницях часу, тобто днях, годинах, хвиликах. За допомогою трудових вимірників у поєднанні з натуральними встановлюють і контролюють норми виробітку, визначають продуктивність праці (наприклад, за кількістю часу, витраче-

ного на виробництво одиниці продукції: год./га, хв./ц, людино-днів тощо). Трудовий вимірник дозволяє визначити ефективність витрат праці в окремо взятому процесі [19].

У чому суть і призначення грошових вимірників?

Грошовий (вартісний) вимірник застосовують для узагальненого відображення всіх господарських операцій і явищ, що раніше виражалися в натуральних і трудових вимірниках господарських активів (засобів, джерел їх формування, господарських процесів і їх результатів).

Грошовий вимірник (в Україні – гривня, Росії – карбованець, США – долар, Держави Європейського союзу – Євро, Азербайджані – манат, в Англії – фунт стерлінгів та ін.) використовується поряд з натуральними і трудовими при обліку заробітної плати, матеріалів, готової продукції, реалізації, доходів, збитків у розрахунково-кредитних операціях тощо, а також для узагальнення й визначення результатів виробничо-господарської та фінансової діяльності підприємства, організації, установи за звітний період при складанні поточних і річних фінансових звітів, бізнес-планів підприємства тощо.

1.5. Мета й основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (стаття 3) метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати та рух грошових коштів підприємства (стаття 3.1).

Бухгалтерський облік є обов’язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку (стаття 3.2).

Які принципи використовуються в бухгалтерському обліку?

Стаття 4 Закону “Основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності” свідчить про те, що бухгалтерський облік і фінансова звітність ґрунтуються на таких

основних принципах: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою (суттєвість), історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник і періодичність.

Обачність – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат і завищеної оцінки активів і доходів підприємства.

Повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймається на її основі.

Автономність – 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.

Послідовність – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики (сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання звітності).

Безперервність – оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється з припущенням, що його діяльність буде тривати далі.

Нарахування та відповідність доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише з юридичної форми.

Історична (фактична) собівартість – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється у грошовій оцінці.

Підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають бухгалтерську звітність у грошовій одиниці України.

Періодичність – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

1.6. Завдання, вимоги та функції бухгалтерського обліку

Господарська діяльність кожного виробничо-комерційного підприємства базується на найбільш раціональному використанні матеріалів і грошових ресурсів, а також робочого часу у процесі виробництва. Головне завдання кожного підприємства – випуск продукції, торгівля товарами високої якості з найменшими витратами. Тому основними завданнями бухгалтерського обліку є: виявлення обсягу випущеної з виробництва продукції, придбаних товарів, їх реалізації; виявлення фактичних витрат з виробництва продукції чи придбання товарів; аналіз і контроль собівартості виробленої продукції та її зниження; визначення кінцевих результатів діяльності підприємства [19].

Які завдання вирішує бухгалтерський облік?

Завданнями бухгалтерського обліку є:

- дотримання положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- побудова обліку на кожному підприємстві відповідно до особливостей його технології та організації виробництва, особливостей його організаційної структури;
- забезпечення наявності первинної документації щодо кожної господарської операції та своєчасної обробки первинних документів, яка б давала змогу в будь-який момент визначити кількість, термін надходження й витрат сировини, матеріалів, палива та інших матеріальних цінностей, випуск і реалізацію готової продукції тощо, відповідність фактичних даних бухгалтерського обліку завданням визначених бізнес-планом;
- забезпечення повного відображення всіх витрат підприємства за їх складовими елементами, а також усіх доходів підприємства і повсякденне співставлення витрат з доходами, виявлення результатів кожного господарського процесу і загальних фінансових результатів діяльності підприємства;
- забезпечення обліку господарських активів, зобов'язань, капіталу та контроль за їх економним і раціональним використанням;
- контроль за станом рентабельності виробництва продукції і рентабельності підприємства в цілому;
- виявлення резервів подальшого збільшення ефективності виробництва [19].

Які вимоги пред'являються до бухгалтерського обліку?

Вимоги до бухгалтерського обліку. На виконання “Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів”, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України № 1706 від 28

жовтня 1998р. бухгалтерський облік повинен задовольняти нижченаведеним вимогам [19].

Перша вимога – раціональність і економічність побудови бухгалтерського обліку. Раціонально організований і на належному рівні поставлений бухгалтерський облік – основа правильного ведення господарства [19].

Друга вимога – ясність і зрозумілість бухгалтерського обліку.

Третя вимога – простота, чіткість, точність і повнота поточних і звітних даних, попередження всілякого роду спроб перекручування дійсності, усунення серйозних недоліків в організації бухгалтерського обліку і посилення його ролі в здійсненні контролю за господарською діяльністю; надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період [19].

Четверта вимога – дієвість і достовірність поточних і звітних даних згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 6 “Про виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”. Помилки, які виникають у зв'язку з неуважним ставленням працівників бухгалтерського обліку до своїх обов'язків, призводять до недостовірності облікових даних, а це створює умови для зловживань і крадіжок власності підприємства [19].

П'ята вимога – порівняння звітних даних останнього періоду з даними за минулі звітні періоди, прогнозами, даними бізнес-планів підприємства. При цьому повинна використовуватися єдина оцінка об'єктів, єдність показників за об'єктами обліку та фінансової звітності тощо [19].

Які функції виконує бухгалтерський облік?

Бухгалтерський облік виконує такі важливі функції: інформаційну, контрольну, управлінську і виховну.

Інформаційна функція забезпечує відображення фактичного стану господарської діяльності, тобто облік як система забезпечує необхідною інформацією всю сферу господарської діяльності підприємств.

Контрольна функція бухгалтерського обліку важлива сама по собі, тому що вона забезпечує контроль за зберіганням і раціональним використанням господарських активів, капіталу, зобов'язаннями та господарською діяльністю.

Функція управління забезпечує економічною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, можливості активного впливу на хід господарських процесів.

Бухгалтерський облік виконує також **виховну** функцію в напрямку сумлінного і бережливого використання ресурсів господарства.

1.7. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Як здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності?

Згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (розділ II стаття 6) державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та господарств і захищають інтереси користувачів;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності бюджетних установ встановлюються Державним казначейством України відповідно до законодавства.

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

Які функції та завдання Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Мінфіні?

При Міністерстві фінансів України утворюється методологічна рада з бухгалтерського обліку з висококваліфікованих спеціалістів, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, представників громадських організацій, бухгалтерів та аудиторів України.

Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє на підставі “Положення про методологічну раду з бухгалтерського обліку”. Це положення та її персональний склад затверджується Міністерством фінансів України.

Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України з метою:

- організації розробки та розгляду проектів Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
- методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;
- розробки рекомендацій щодо використання системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Які функції керівних органів бухгалтерського обліку в управлінні економікою?

Керівні органи бухгалтерського обліку в управлінні економікою [19].



Самостійне вивчення теоретичного матеріалу поданого вище модуля (теми) передбачає вивчення змісту курсу “Теорія бухгалтерського обліку”, об’єктів теорії бухгалтерського обліку, а також взаємного зв’язку окремих рівнів теорії та практики бухгалтерського обліку.

Необхідно з’ясувати суть господарського обліку, його виникнення і розвиток, види, вимоги до нього, його функції та завдання.

У цій темі необхідно звернути особливу увагу на вивчення Закону України від 16.07.1999 р. № 996 “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, розділ I “Загальні положення” стаття I “Визначення термінів”, стаття 3 “Мета бухгалтерського обліку”, розділ II “Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності”.

Контрольні запитання

1. Характеристика господарського обліку, його виникнення та розвиток, його види.
2. Вимоги до господарського обліку в сучасних умовах.
3. Вимірники, що використовують в обліку.
4. Завдання та функції бухгалтерського обліку.

Модуль (тема) 2

ПРЕДМЕТ І МЕТОД

БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Загальна характеристика предмета бухгалтерського обліку

Предметом бухгалтерського обліку є окремі сторони багатогранного процесу розширеного відтворення: господарські факти, дії, події, явища і процеси, що зумовлюють рух господарських активів(засобів) і джерел їх утворення. *Предмет бухгалтерського обліку охоплює весь процес відтворення, тобто виробництво, розподіл, обіг і споживання* [19].

Бухгалтерський облік, науковою основою якого є діалектичний метод та економічна теорія, має свій предмет і метод.

Бухгалтерський облік здійснюється на окремих ділянках народного господарства, безпосередньо на підприємствах, в організаціях та установах, відображаючи їхню виробничу-фінансову діяльність, тобто процес виробництва суспільного продукту, його розподіл, обмін (купівля та продаж) та виробниче споживання і є **предметом бухгалтерського обліку**.

Для здійснення господарської діяльності кожне підприємство, організація та установа повинні мати відповідні засоби виробництва і кошти, які вони одержують з відповідних джерел. У процесі господарської діяльності відбувається рух цих засобів виробництва, зміна джерел їх утворення, виникають розрахункові, кредитні і фінансові відносини.

Отже, господарські активи (засоби) та джерела їх утворення, господарські процеси та їх результати є основними об'єктами бухгалтерського обліку, які у своїй сукупності розкривають зміст предмета бухгалтерського обліку.

Що є предметом бухгалтерського обліку?

Предметом бухгалтерського обліку є економічні процеси, які супроводжуються змінами в складі господарських активів (засобів) і джерел їх утворення підприємств, організацій і установ у процесі розширеного відтворення. Зміст пред-

мета бухгалтерського обліку визначається перш за все формою і змістом власності та характером тієї чи іншої суспільної формації. З розвитком суспільства значення обліку безперервно зростає. При цьому розширюється не лише сфера його використання, але і зміст самого предмета.

2.2. Господарські активи (засоби), джерела їх утворення як об'єкти бухгалтерського обліку та їх класифікація

Кожне сільськогосподарське підприємство здійснює свою господарську діяльність на основі бізнес-плану, який визначає розмір і склад господарських активів (засобів), необхідних для виконання виробничої діяльності в умовах, коли на діяльність підприємства діють прийняті законодавчі акти держави, використовуючи, головним чином, економічний механізм господарювання в умовах ринкової економіки.

Для здійснення виробничої діяльності господарства повинні мати певну кількість господарських активів.

У цілому всі господарські активи сільськогосподарських підприємств поділяються на **необоротні активи** (основні засоби, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи, малоцінні та швидкозношувані предмети) і **оборотні активи** (предмети праці, поточні та додаткові біологічні активи).

У чому суть, характер і зміст необоротних активів?

Під **необоротними активами** (засобами праці – знаряддями виробництва) розуміють окремі речі або їх комплекс, за допомогою яких людина діє на оборотні активи (предмети праці) з метою задоволення своїх потреб.

У результаті цілеспрямованої діяльності за допомогою необоротних активів людина діє на оборотні активи і змінює їх в необхідному для неї напрямку.

До **необоротних активів** належать: **основні засоби** (сільськогосподарські машини; автомобільний транспорт; будівлі; споруди та ін.); **нематеріальні активи** та **довгострокові біологічні активи і малоцінні та швидкозношувані предмети**. Тобто до необоротних активів належать **основні засоби, нематеріальні активи та довгострокові біологічні активи, малоцінні та швидкозношувані предмети**.

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року або операційного циклу, якщо він більше року (трактори, комбайни, споруди, автотранспорт тощо).

Нематеріальні активи – це умовна вартість промислової та інтелектуальної власності, яка визнається об'єктом права власності підприємства (патенти, товарні знаки, торгові марки, ліцензії, програмне забезпечення ЕОМ, ноу-хау (нові технології) та ін.

Зазначимо, що характерною особливістю сільськогосподарського виробництва є наявність біологічних активів. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи обґрунтовані в П(С)БО-30 “Біологічні активи”.

Під біологічними активами розуміють тварину, або рослину, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Біологічні перетворення – процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

Біологічні активи поділяються на довгострокові і поточні.

Довгострокові біологічні активи в рослинництві: сади, виноградники, ягідники, дерева в лісі (лісовий масив); **в тваринництві:** тварини основного стада (робочі і продуктивні), які систематично надають продукцію, а саме основне стадо великої рогатої худоби, основне стадо овець, свиней та ін.

До малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШП) належать засоби, які мають відносно короткий строк корисного використання. Настільки короткий строк, що капіталізувати їх вартість, тобто включити до витрат виробництва за допомогою амортизації (зносу), немає сенсу. Саме такі засоби праці, незалежно від вартості, цілком справедливо вважаються швидкозношуваними, і їх необхідно обліковувати як *запаси* (знаряддя – трали, неводи, сіті, бензomotorні пили, спеціальні інструменти, спеціальний одяг, тара, предмети визначені для видачі на прокат тощо).

Таким чином, за своїм характером МШП, як і основні засоби, належать до засобів праці, а обліковуються в складі оборотних активів.

Засоби праці підприємств (необоротні активи) беруть участь у виробничому процесі протягом декількох років, зберігаючи при цьому свою натуральну (фізичну) форму і фізичні якості, і в міру їх зносу переносять на вироблену продукцію чи виконану роботу лише частину своєї вартості.

Наприклад, вантажні автомобілі, трактори, комбайни та інші сільськогосподарські машини, які використовуються в господарстві декілька років, свою вартість як вартість зносу долями переносять на вартість виробленої продукції (зерно, молоко, цукровий буряк та ін.).

**У чому суть,
характер і зміст
оборотних активів**

Предмети праці (оборотні активи) в процесі виробничої діяльності повністю споживаються і видозмінюють свою первинну форму за один виробничий цикл (наприклад, насіння, посадковий матеріал, мінеральні добрива, корми, поточні і додаткові біологічні активи).

Поточні біологічні активи здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи протягом періоду, що не перевищує 12 місяців. У рослинництві до біологічних активів відносяться: зернові культури, овочеві і технічні культури, кормові культури, розсадники. У тваринництві: тварини на вирощуванні та відгодівлі, риба (риборозведення), птиця, сім'ї бджіл.

Зазначимо, поряд з довгостроковими і поточними біологічними активами також мають місце **додаткові біологічні активи**, одержані в процесі біологічних перетворень (приплід, нові рої, саджанці, чубуки, розсада, міцелій, поросята, ягнята, мальки (рибоводство)).

Примітка: сільськогосподарська продукція, що зберігається після її первісного визначення та продукти переробки сільськогосподарської продукції не являються біологічними активами.

При характеристиці господарських активів сільськогосподарських підприємств особливу увагу слід звернути на такий об'єкт обліку, як тварини, які в процесі виробництва виконують різні функції.

Наприклад, робочі і продуктивні тварини (коні, корови) є необоротними активами – довгостроковими біологічними активами. Тварини, які вибракувані із основного стада та поставлені на відгодівлю, переводяться з групи необоротних активів (довгострокових біологічних активів) в групу оборотних активів (поточних біологічних активів), тобто вони при цьому переводяться із засобів у предмети праці.

Причому, тварини на вирощуванні (молодняк тварин) належать до оборотних активів (поточні біологічні активи), а при переведенні їх в основне стадо – до групи необоротних активів (довгострокові біологічні активи).

Сільськогосподарські підприємства поряд із **засобами виробництва** (необоротними та оборотними активами) мають відповідні джерела їх утворення. **Основними джерелами** є: статутний капітал; пайовий капітал; додатковий і резервний капітал; нерозподілені прибутки; довгострокові та короткострокові позики; різні поточні зобов'язання (кредиторська заборгованість).

Господарські активи (засоби виробництва) й джерела їх утворення є об'єктами бухгалтерського обліку. Для детального вивчення господарських активів (засобів виробництва) та джерел їх утворення як об'єктів бухгалтерського обліку розглянемо їх класифікацію (групування за різними ознаками):

- за економічним призначенням і ознаками;
- за складом і розміщенням та за джерелами їх утворення.

2.3. Класифікація господарських активів (засобів виробництва) та джерел їх утворення за економічним призначенням і ознаками

Як поділяються господарські активи за економічним призначенням і ознаками?

Згідно зі змістом та вимогами Національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні за **економічним призначенням і ознаками господарські активи** (господарські засоби) поділяються на (схема 2.1): необоротні активи; оборотні активи; витрати майбутніх періодів; **джерела утворення поділяються** на (схема 2.2): власний капітал; забезпечення майбутніх витрат і платежів; довгострокові зобов'язання; поточні зобов'язання.

Розглянемо кожну групу окремо.

Господарські активи (засоби) – (необоротні активи, оборотні активи, витрати майбутніх періодів).

Необоротні активи. До необоротних активів належать:

а) **Основні засоби:** будівлі, споруди, машини, обладнання, тран-

спортивні засоби та ін. Вони використовуються в господарській діяльності в незмінній натуральній формі тривалий час, зношуються поступово і тому переносять свою вартість на готову продукцію частинами, у міру їх зносу;

б) **Довгострокові біологічні активи** (робочі і продуктивні тварини, сади, ягідники, виноградники);

в) **Нематеріальні активи** – це умовна вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших аналогічних прав, які визнаються об'єктом права власності конкретного підприємства.

Які основні характерні риси нематеріальних активів?

Основними характерними рисами нематеріальних активів є:

відсутність матеріально-речової (фізичної) структури; використання протягом тривалого часу; здатність приносити користь підприємству; високій ступінь невизначеності розмірів можливого у майбутньому

прибутку від використання.

До нематеріальних активів відносять: різні права підприємства на об'єкти власності – *патенти* (права на винахідництво); товарні знаки; торгові марки; авторські права; ліцензії; права на користування землею та іншими природними ресурсами; програмне забезпечення ЕОМ; ноу-хау – нові технології та ін.

Право власності на нематеріальні активи полягає в тому, що підприємство на свій розсуд володіє, користується та розпоряджається належними йому об'єктами. Підприємство має право здійснювати щодо певного об'єкта будь-які дії, які не суперечать закону.

г) **Інші необоротні матеріальні активи** включають: бібліотечні фонди, малоцінні необоротні активи, інвентарна тара, інші необоротні активи.

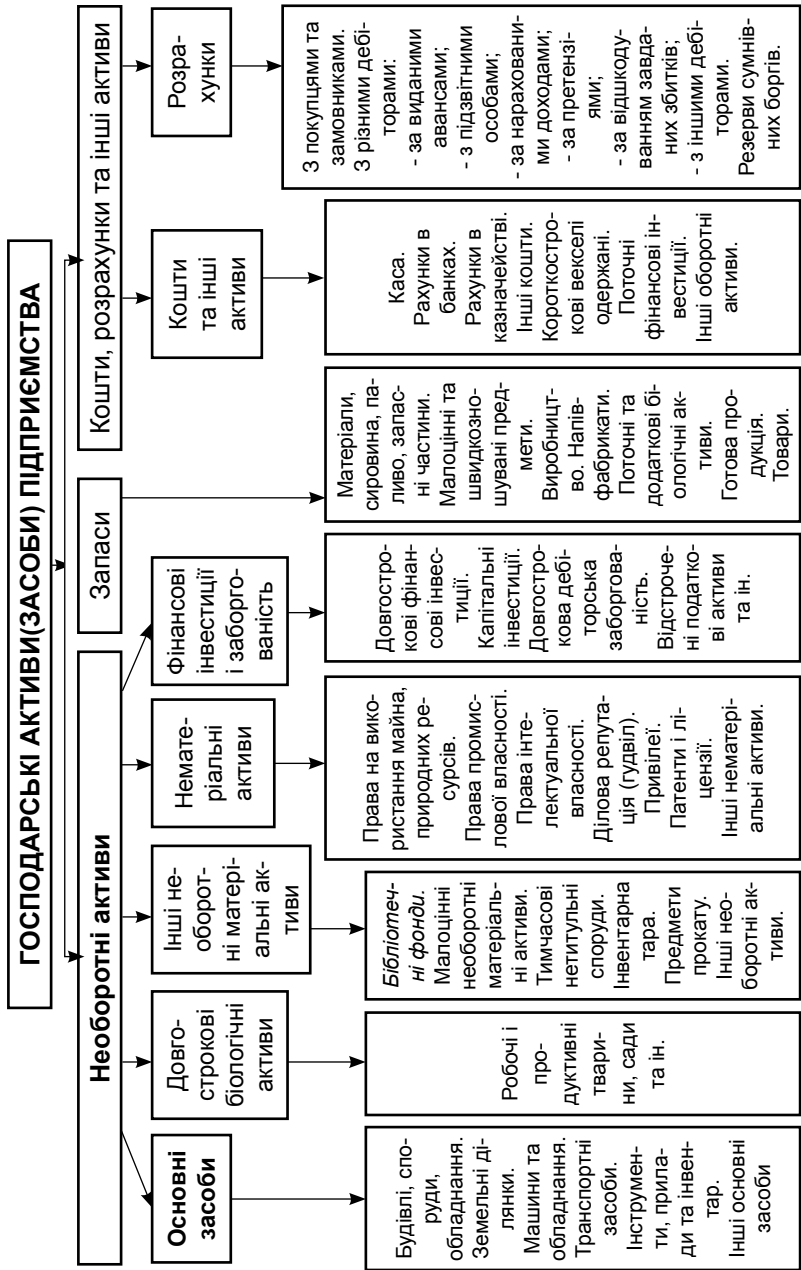
д) **Фінансові інвестиції і заборгованість** включають: довгострокові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи та ін.

Які види господарських активів відносять до оборотних активів, їх суть і призначення?

Оборотні активи. До оборотних активів належать:

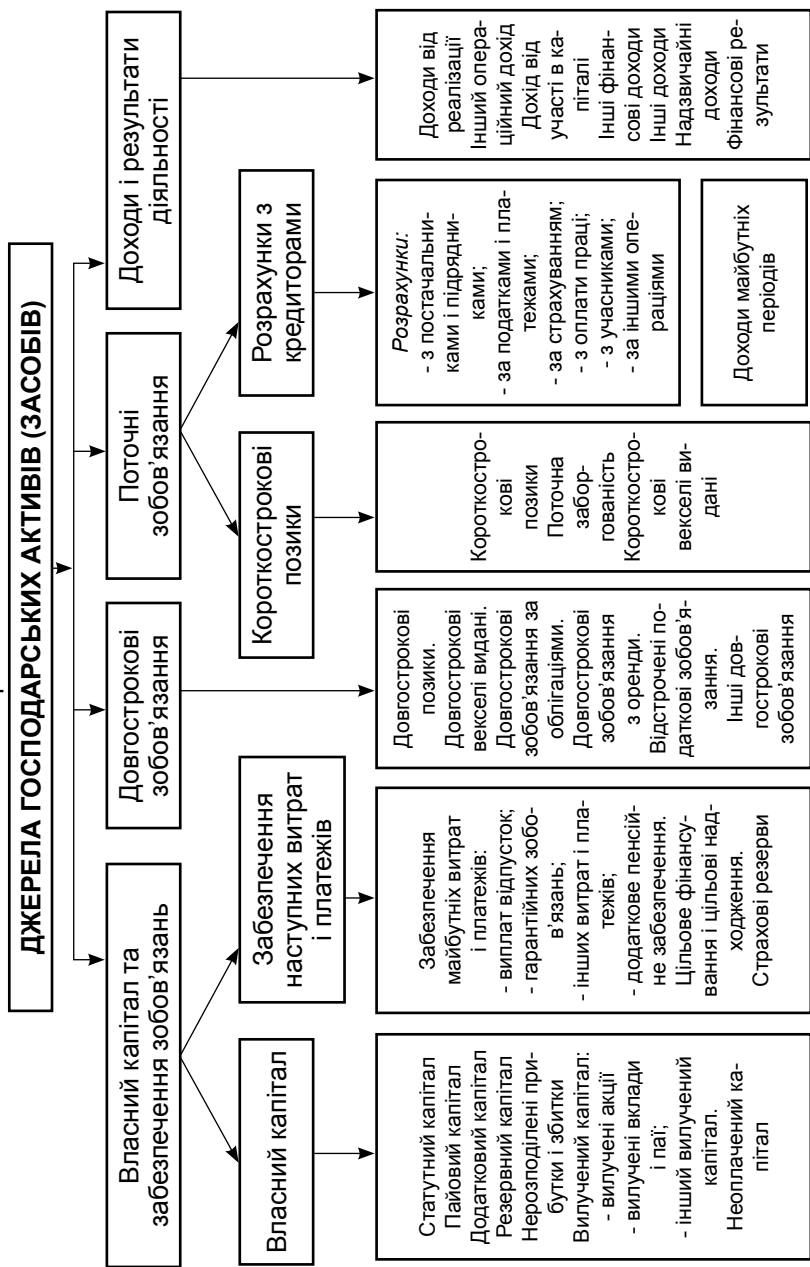
а) **запаси:** виробничі (матеріали, паливо, запасні частини, насіння та корми); поточні біологічні активи; малоцінні та швидкозношувані предмети, терміном служби до одного року; незавершене виробництво – це пред-

Схема 2.1. Класифікація господарських активів (засобів виробництва) підприємств за економічними ознаками та призначенням



Витрати майбутніх періодів

Схема 2.2. Класифікація джерел утворення господарських активів (засобів) за економічними ознаками та призначенням



мети, що перебувають у незавершеному виробничому процесі (незавершене виробництво в рослинництві – витрати поточного року під урожай наступного року: оранка ріллі, вартість посівного матеріалу, міндобрив, послуг машинно-тракторного парку тощо); готова продукція – це закінчена в обробці продукція, що відповідає встановленим технічним умовам, знаходиться на складі підприємства-виробника; товари – продукти праці, вироблені й призначені для реалізації;

б) **дебіторська заборгованість** – це заборгованість різних підприємств і фізичних осіб перед підприємством. Підприємства й особи, які мають заборгованість підприємству, називаються *дебіторами*, а їх заборгованість підприємству – *дебіторською заборгованістю*.

Наприклад, заборгованість за товари, продукцію, або інші матеріальні цінності, відвантажені покупцям, але не оплачені, за виконані роботи та послуги, за підзвітні суми, видані працівникові під звіт, за авансами виданими, за векселями одержаними.

(Вексель – цінний папір, який свідчить про безумовне грошове зобов'язання особі, яка ним володіє, виплатити грошові кошти у визначені строки (терміни) та ін.)

До дебіторської заборгованості також відносять поточні фінансові інвестиції (вкладання активів (засобів) у різні виробництва);

в) **грошові кошти та їх еквіваленти**: у національній валюті; в іноземній валюті.

Грошові кошти зберігаються на поточному рахунку банку у відповідній сумі, згідно з установленим лімітом, у касі підприємства.

Витрати майбутніх періодів. До витрат майбутніх періодів відносять витрати, що здійснені у даному звітному періоді, але належать до наступних звітних періодів. Це витрати з освоєння виробництва, нових видів продукції, суми передоплати періодичних видань (газети, журнали) тощо.

Які об'єкти бухгалтерського обліку відносять до джерел утворення господарських активів, їх характер і призначення?

Джерела утворення господарських активів (засобів): власний капітал, забезпечення майбутніх витрат і платежів, довгострокові і поточні зобов'язання.

1. **Власний капітал.** До власного капіталу належать: статутний капітал; пайовий капітал; додатковий вкладений капітал; резервний капітал; неоплачений капітал; вилучений капітал; нерозділений прибуток (непокритий збиток).

Статутний капітал (капітал – це джерело створення підприємства).

На підприємствах державної власності **статутним капіталом** називається розмір коштів, наданих підприємству державою для виконання встановленого йому державного плану. *Статутний капітал* як розмір коштів втілюється в основні засоби виробництва конкретного підприємства. Тому будь-які зміни величини основних засобів підприємства викликають зміни величини статутного капіталу.

Частина *статутного капіталу*, втілена в основні засоби підприємства, називається основною частиною статутного капіталу або *основним капіталом*; частина цих же коштів втілюється також і в оборотні засоби в запасах матеріалів, готової продукції, витратах виробництва, необхідних підприємству для його нормальної роботи.

Частина *статутного капіталу*, втілена в *оборотні засоби* підприємства, називається оборотною частиною статутного капіталу, або *оборотним капіталом*.

Облік статутного капіталу ведеться без розподілу його на основну і оборотну частину, оскільки такий розподіл можна визначити шляхом простого розрахунку за балансом підприємства. З цією метою сума залишку статутного капіталу зіставляється із сумою залишку основних засобів на ту ж дату. Перевищення суми статутного капіталу над сумою основних засобів становитиме оборотну частину статутного капіталу. Основна і оборотна частини статутного капіталу підприємства змінюються. Ці зміни зумовлюються змінами основних засобів підприємства.

Зміни оборотної частини статутного капіталу на державному підприємстві зумовлюються або вилученням з підприємства частини оборотних засобів (у випадках, коли виявляється їх надлишок), або оборотними засобами, переданими вищою організацією (за підпорядкуванням) підприємству, коли внаслідок збільшення обсягу роботи підприємство потребує більше оборотних засобів, ніж воно має.

На підприємствах з іншими формами власності (крім державної) статутний капітал – це сумарний підсумок внесків (вкладів) учасників (власників) підприємства у майно (кошти) для забезпечення нормальної господарської діяльності, передбаченої Статутом підприємства.

Статутний капітал підприємства, яке викупується його колективом, розраховується як сума майна за залишковою вартістю (за вирахуванням зносу), готівки, коштів на поточному рахунку і в дебіторській заборгованості за вирахуванням кредиторської заборгованості.

Якщо підприємство перетворюється на **акціонерне товариство**, то на величину розрахованого таким чином статутного капіталу випускаються акції, які розміщуються серед членів колективу (акціонерне товариство закритого типу) або реалізуються всім бажаючим (акціонерне товариство відкритого типу).

Вклади до статутного капіталу (в оплаті акцій) можуть бути внесені коштами, майном, матеріальними цінностями, нематеріальними активами, облігаціями та іншими цінними паперами.

Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності.

Додатковий капітал – це сума дооцінки активів, безкоштовно одержане майно від інших осіб та інші види.

Резервний капітал – підприємства створюють відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку. (У сучасних умовах відрахування до резервного капіталу не повинні перевищувати 50% прибутку).

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток). *Прибуток звітнього року* (основна частина прибутку) – це, як правило, прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг). Прибуток утворюється з доходів від реалізації за вирахуванням повної собівартості продукції.

Друга частина прибутку – *прибуток від іншої реалізації* (вибуття основних засобів тощо). Складовою частиною прибутку є прибуток від часткової участі інших підприємств: дивіденди по акціях, облігаціях та інших цінних паперах, що належать підприємству; одержані штрафи, відшкодування збитків тощо. Вони називаються прибутками від позареалізаційних операцій і зменшуються на суму витрат з оплати штрафів, пені, неустойок. Після цього утворюється позареалізаційний результат, який або додається до прибутку від реалізації, або вираховується з нього.

Нерозподілений прибуток минулих років використовується на поповнення *резервного капіталу*, на *збільшення статутного капіталу*, на *виплату дивідендів* засновникам підприємства та ін.

Неоплачений капітал – це заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу.

Вилучений капітал – це сума викуплених власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення) Статутного капіталу тощо.

2. Забезпечення майбутніх витрат і платежів. Це суми, зарезервовані у встановленому порядку з метою рівномірного включення витрат і платежів до витрат або обороту, тобто суми наступної оплати відпусток (включаючи відрахування на соціальне страхування) працюючих, щорічної винагороди за вислугу років; оплати предметів прокату; витрати на спорудження тимчасових будинків і споруд; виробничих витрат на підготовчі роботи в сезонних галузях промисловості тощо. *До них належать:* забезпечення оплати відпусток; додаткове пенсійне забезпечення; забезпечення гарантійних зобов'язань; забезпечення інших витрат і платежів.

Цільове фінансування і цільові надходження – це кошти, отримані для здійснення заходів цільового призначення (асигнування з бюджету та позабюджетних коштів, цільові внески фізичних та юридичних осіб, отримання гуманітарних допомог тощо).

Страхові резерви формуються відповідно до законодавства підприємствами, які є страховиками. Вони створюють страхові резерви: резерви незароблених премій; резерви збитків; інші страхові резерви.

3. Довгострокові зобов'язання. До довгострокових фінансових зобов'язань відносяться: довгострокові кредити банків; заборгованість підприємства щодо зобов'язань із залученням позикових коштів, крім кредитів банків, на які нараховуються відсотки; суми податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах; заборгованість за виданими довгостроковими векселями й розповсюдженими облігаціями; інші довгострокові зобов'язання.

Довгострокові кредити банків – це кредити на строк більше одного року в національній та іноземній валютах, отримані у банках на території України та за кордоном. До довгострокових кредитів належать також відстрочені довгострокові кредити в національній та іноземній валютах та інші довгострокові кредити в національній та іноземній валютах.

Довгострокові векселі видані – забезпечують розрахунки з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточними зобов'язанням.

(Заборгованість підприємства іншим підприємствам, фізичним та юридичним особам називається **кредиторською заборгованістю**, а конкретні підприємства, фізичні та юридичні особи – **кредиторами**).

Довгострокові зобов'язання за облігаціями (цінні папери, які свідчать про внесок грошових коштів і підтверджують обов'язок повернути особі, яка нею володіє, номінальну вартість цього цінного паперу у визначений термін з виплатою фіксованих процентів (облігації можуть бути державних займів і підприємств). Строк погашення довгострокових зобов'язань за облігаціями більше 12-ти місяців.

Серед довгострокових фінансових зобов'язань значне місце займають: зобов'язання з оренди; відстрочені податкові зобов'язання; ощадні сертифікати (письмове свідчення кредитної установи про *депонування*² грошових коштів, які дають право на одержання вкладником *депозиту* в передбачений строк (термін) і процентів по ньому (видаються установами банків), та інші довгострокові зобов'язання, що не можуть бути включеними до інших, раніше розглянутих статей.

4. Поточні зобов'язання – це інформація про зобов'язання, які будуть погашені протягом одного року. До них відносять: короткострокові позики банків; довгострокові зобов'язання, що стали поточною заборгованістю із строком погашення не більше 12-ти місяців, короткострокових векселів виданих, розрахунків з постачальниками та підрядниками, розрахунків з податків і платежів, розрахунків за страхуванням, розрахунків з оплати праці, розрахунків з учасниками, а також інших розрахунків та операцій, які створюють кредиторську заборгованість, та доходів майбутніх періодів.

Короткострокові позики банків. Основними об'єктами короткострокових кредитів банків є виробничі запаси, незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів, готова продукція, товари, вкладені в розрахунки.

Короткострокові кредити – це кредити банків на строк не більше одного року в національній та іноземній валютах, отриманих підприємством у банках на території України та за кордоном.

Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями – це поточні зобов'язання, переведені зі складу довгострокових, при настанні строку погашення протягом 12-ти місяців.

Короткострокові векселі видані – це заборгованість постачальникам, підрядникам та іншим кредиторами за одержані сировину, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі. Виданим векселям забезпечується погашення заборгованості.

² **Депонент** – фізична та юридична особа, якій належать грошові кошти, що тимчасово зберігаються в іншій фізичній чи юридичній особі, власник депозиту (внески до банків для зберігання на договірних засадах грошових коштів або цінних паперів підприємств і громадян).

Розрахунки з постачальниками та підрядниками – кредиторська заборгованість перед постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги.

Розрахунки за податками і платежами – це кредиторська заборгованість підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства та за фінансовими санкціями, що перераховуються до бюджету.

Розрахунки за страхуванням – це кредиторська заборгованість за збори на обов'язкове державне пенсійне страхування, обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття тощо, за індивідуальне страхування персоналу підприємства, страхування майна та за іншими розрахунками за страхуванням.

Розрахунки з оплати праці – це кредиторська заборгованість з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), а також з депонентами.

Розрахунки з учасниками – це кредиторська заборгованість перед учасниками та засновниками підприємств, що пов'язані з розподілом прибутку (дивіденди тощо).

Доходи майбутніх періодів – це доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

2.4. Класифікація господарських активів (засобів) за складом і розміщенням і за джерелами їх утворення

2.4.1 Класифікація господарських активів (засобів) за складом і розміщенням

Який характер мають господарські активи згідно з їх класифікацією за складом і розміщенням?

За складом і розміщенням господарські активи (засоби) підприємств поділяються на активи: у сфері виробництва; у сфері обігу; невиробничої сфери; позаоборотні (вилучені) активи (схема 2.3).

Активи у сфері виробництва використовуються безпосередньо у виробничій сфері і складаються *із засобів і предметів праці* (необоротних і

оборотних активів). Як відомо з попереднього матеріалу, **до засобів праці** (необоротних активів) належать: *основні засоби* (будівлі, споруди, транспортні засоби, трактори, комбайни та ін.), довгострокові біологічні активи, *інші необоротні матеріальні активи* (малоцінні та швидкозношувані предмети, термін використання яких більше одного року, тимчасові нетитульні споруди та ін.), *нематеріальні активи* (патенти, ліцензії, право інтелектуальної власності та ін.).

Господарські активи (засоби і предмети праці) у сфері виробництва беруть безпосередню участь у виробничій сфері галузей рослинництва, тваринництва та промислових виробництв.

До предметів праці (оборотних активів), які використовуються безпосередньо у виробничій сфері, відносять: сировину і матеріали, запасні частини, паливо, готову продукцію, корми, насіння і посадковий матеріал, будівельні матеріали, поточні та додаткові біологічні активи, витрати незавершеного виробництва, збитки, витрати наступних періодів та малоцінні і швидкозношувані предмети терміном служби до одного року. Предмети праці становлять групу виробничих запасів, необхідних для забезпечення нормальної роботи підприємства.

Оборотні активи (засоби) підприємств поділяються на *нормовані і ненормовані*.

Нормованими називаються оборотні активи (засоби), запаси яких створюються в установлених мінімальних розмірах, необхідних для забезпечення нормальної безперервної роботи підприємств. До них відносять: *сировину, матеріали, паливо та ін.* Підприємства повинні вживати необхідних заходів, щоб дотримуватися встановлених нормативів, оскільки відсутність необхідних запасів може викликати порушення безперервності господарських процесів, а створення зайвих запасів може призвести до фінансової скрути.

Ненормованими називаються оборотні активи (засоби), розмір яких не встановлюється. До їх складу відносять: кошти підприємства в касі та поточному рахунку банку, товари відвантажені покупцям, кошти у розрахунках (дебіторська заборгованість) тощо.

Господарські активи (засоби) в обіговій сфері складаються із предметів для реалізації, коштів, коштів у розрахунках (дебіторська заборгованість і активи (засоби), що обслуговують обіг (реалізацію).

До **предметів обігу** належить готова продукція, вироблена на даному підприємстві і призначена для реалізації. Вона

може зберігатися на складах підприємств або бути відвантажена покупцям.

Кошти (гроші) підприємств, організацій і установ зберігають на поточних рахунках установ банку. На поточний рахунок банк зараховує всі кошти, що надходять підприємству, а також здійснює різні платежі, пов'язані з розрахунками з постачальниками, покупцями, бюджетом, кредитними та іншими установами. Зосередження коштів у банку сприяє зменшенню коштів в обігу, поліпшенню розрахунків між організаціями, посиленню контролю за правильністю використання коштів і зміцненню фінансової дисципліни.

У **касі** підприємства зберігаються кошти, необхідні для невідкладних господарських потреб, але не більше за встановлений банком ліміт (крім днів виплати заробітної плати). Не використані за призначенням кошти повинні бути внесені в банк і зараховані на поточний рахунок підприємства.

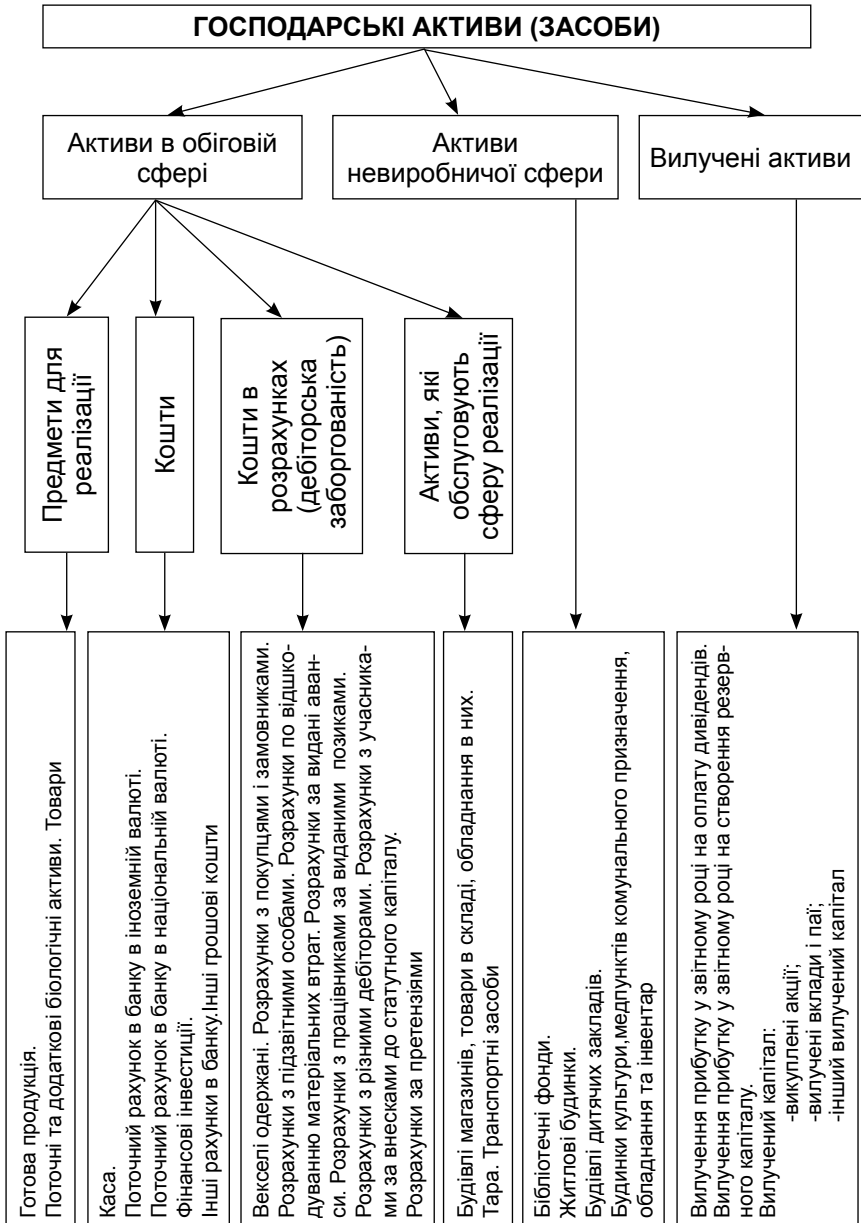
До **засобів, що обслуговують обіг**, належать будівлі, обладнання, інвентар та інші засоби, які використовуються в цій сфері (будівлі складів, вагове господарство, холодильні установки, кіоски, магазини тощо).

Активи (засоби) невиробничої сфери – це засоби, що не беруть безпосередньої участі в процесі виробництва, а використовуються для житлового і культурно-побутового обслуговування працівників підприємства. Це – житлові будинки, гуртожитки і обладнання в них, будинки культури, відпочинку, дитячі заклади, медичні пункти та їх обладнання, бібліотечні фонди тощо.

Крім розглянутих груп господарських активів (засобів), у бухгалтерському обліку виділяють **вилучені (позаоборотні) активи**. Це кошти, які вилучені з обороту (основної діяльності підприємства), але протягом певного періоду (як правило, до кінця року) продовжують обліковуватися безпосередньо в господарстві (платежі за рахунок прибутку в бюджет, вилучення прибутку у звітному році на оплату дивідендів, на створення резервного капіталу та вилучений капітал (викуплені акції, вилучені вклади і паї, інший вилучений капітал).

Схема 2.3. Класифікація господарських активів (засобів) за складом і розміщенням





2.4.2. Класифікація господарських активів (засобів) за джерелами їх утворення (класифікація джерел господарських активів)

Які основні характеристики класифікаційних груп господарських активів за джерелами їх утворення?

За основу групування господарських активів за джерелами їх утворення і цільовим призначенням покладено ознаку ступеня закріплення їх за даним господарським формуванням.

Звідси джерела утворення господарських активів (засобів) поділяють на власні, позичені (заємні), залучені (схема 2.4).

До джерел утворення власних активів відносять власний капітал та забезпечення зобов'язань майбутніх витрат і платежів.

До **власного капіталу** відносять статутний капітал, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток, доходи майбутніх періодів.

До **забезпечення зобов'язань майбутніх витрат і платежів** відносять: забезпечення оплати відпусток; забезпечення інших витрат і платежів; додаткове пенсійне забезпечення; резерв сумнівних боргів; цільове фінансування; цільові надходження.

Джерелами утворення заємних (позичених) коштів є: зобов'язання за розрахунками з банком, довгострокові і короткострокові кредити.

До джерел утворення **залучених коштів** відносяться: зобов'язання за розрахунками з фінансовими і податковими органами, зобов'язання за кредиторською заборгованістю.

До **зобов'язань за розрахунками з фінансовими і податковими органами** відносяться: податкові зобов'язання; податковий кредит; відстрочені податкові зобов'язання; розрахунки з податків; розрахунки з обов'язкових платежів; розрахунки з соціального страхування; розрахунки з пенсійного забезпечення; розрахунки з індивідуального страхування; розрахунки зі страхування майна.

До **зобов'язань з кредиторської заборгованості** відносять: векселі видані; зобов'язання за облигаціями; зобов'язання оренди; розрахунки з оплати праці; розрахунки з депонентами; розрахунки з постачальниками і підрядчиками; розрахунки з учасниками за дивідендами; розрахунки з учасниками за іншими витратами; розрахунки за авансами одержаними; внутрішні розрахунки; внутрігосподарські розрахунки; інші розрахунки з кредиторами.

Схема 2.4. Класифікація господарських активів (засобів) за джерелами їх утворення



2.5. Загальна характеристика господарських процесів

У чому суть господарських процесів?

Основним призначенням підприємств сфери матеріального виробництва є виробництво готової продукції, товарів тощо. Тому для забезпечення безперервності виробництва повинні здійснюватися процеси **постачання** необхідними засобами виробництва і **реалізації** (збуту) виробленої продукції, товарів, робіт і послуг. Усі ці процеси (постачання, виробництва та реалізація) взаємопов'язані і взаємозумовлені, постійно змінюють один одного, внаслідок чого відбувається безперервний кругообіг господарських активів (засобів).

Бухгалтерський облік, відображаючи господарські операції підприємства, забезпечує спостереження і контроль за господарськими процесами.

Господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в *структурі активів і зобов'язань та власному капіталі підприємства*.

Господарська діяльність підприємств постійно супроводжується процесом *постачання* (заготівлі). У результаті цього процесу відбуваються господарські операції, пов'язані із забезпеченням підприємства виробничими запасами, основними засобами, сировиною тощо.

Об'єктами бухгалтерського обліку в процесі постачання є витрати на придбання, транспортування, навантаження та розвантаження придбаних засобів виробництва (оборотних та необоротних активів), а також розрахунки з постачальниками.

Процес виробництва – основний процес, який супроводжується створенням продуктів праці (продукції, товарів тощо). У процесі виробництва використовуються: необоротні активи (у формі їх амортизації – зносу), оборотні активи (сировина, матеріали, посадковий матеріал та інші виробничі запаси), а також жива праця у формі нарахованої оплати праці.

Об'єктами бухгалтерського обліку процесу виробництва є: витрати на виробництво продукції, визначення обсягу виробленої продукції і її собівартості.

Заключним етапом є процес реалізації. Вироблена продукція, крім тієї частини, яка залишається на внутрішньогосподарські потреби, підлягає продажу (тобто реалізації). У результаті реалізації

підприємство одержує від покупців кошти, але, як правило, в більшому розмірі, ніж собівартість продукції (повна собівартість реалізованої продукції = собівартість + позавиробничі витрати, пов'язані з реалізацією продукції). Різниця між виручкою за реалізовану продукцію та її повною собівартістю становить фінансовий результат цього процесу – прибуток.

Об'єктами бухгалтерського обліку процесу реалізації є обсяг реалізованої продукції в натуральному та грошовому виразі, повна її собівартість, розрахунки, які виникли під час реалізації, та фінансові результати цього процесу.

Отже, бухгалтерський облік відображає безперервну зміну господарських активів, тобто їх кругообіг.

У процесі постачання господарські активи з грошової форми переходять у товарну, тобто набувають форму засобів виробництва; *у процесі виробництва* використовуються необоротні та оборотні активи і жива праця. Створюється новий продукт, роботи чи послуги; *у процесі реалізації* готова продукція, товари, роботи, послуги тощо набувають грошової форми, але уже у збільшеному розмірі – на суму прибутку.

2.6. Загальна характеристика та елементи методу бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік як органічна частина єдиної системи народногосподарського обліку в сучасних умовах ґрунтується на наукових принципах діалектичного методу пізнання та економічної теорії. Науковий зміст бухгалтерського обліку визначається підходом його до явищ господарської діяльності підприємств і організацій, розглядом всіх процесів у безперервному русі, розвитку, єдності, взаємозв'язку і їх взаємозумовленості.

Разом з тим бухгалтерський облік має свої, властиві тільки йому способи дослідження, що зумовлені особливостями його предмета, тобто об'єктів, які відображаються і контролюються, а також завдань і вимог, які встановлюються до бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському обліку застосовуються такі прийоми і способи, що дають змогу безперервно, у взаємозв'язку і взаємозумовленості відображати наявність та рух господарських активів і джерел

їх утворення, господарські процеси та їх результати. *Сукупність цих прийомів і способів становить метод бухгалтерського обліку.*

Що є методом бухгалтерського обліку та у чому суть його елементів?

Сукупність способів і прийомів, за допомогою яких відображають стан і рух господарських активів, зобов'язань і капіталу в процесі господарської діяльності підприємств, і становить метод бухгалтерського обліку.

Метод бухгалтерського обліку складається з таких **основних елементів**: документація; інвентаризація; оцінка; калькуляція (обчислення собівартості); система рахунків; подвійний запис; бухгалтерський баланс і звітність.

Документація – письмове свідчення про здійснення господарської операції, що надає їй юридичного статусу. Єдиною підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення.

Спосіб первинної реєстрації господарських операцій для безперервного і суцільного відображення змін у складі об'єктів бухгалтерського обліку **називається документацією**.

Інвентаризація (від латинського *inventarium* – опис майна) – це спосіб періодичної перевірки наявності активів і зобов'язань, під час якої визначається і документально підтверджується їх стан і оцінка, що в свою чергу дозволяє визначити відповідність чи розходження даних бухгалтерського обліку з фактичною їх наявністю. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

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

Записи у бухгалтерському обліку на валютних рахунках підприємства, а також операцій в іноземній валюті здійснюються в національній грошовій одиниці України (гривнях) у сумах, які визначаються шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом Національного банку України, що діє на момент здійснення операцій. Водно-

час зазначені записи здійснюються у валюті розрахунків і платежів (за кожною іноземною валютою окремо).

Калькуляція – це латинський термін, що означає “набирати”, тобто набирати витрати з метою визначення собівартості продукції, робіт і послуг як в цілому, так і за одиницю продукції, робіт і послуг (1ц, 1 т/км, 1 кВт/год та ін.).

Система рахунків бухгалтерського обліку – спосіб систематизації та поточного відображення стану і руху господарських активів, капіталу, зобов’язань, господарських процесів та їх результатів.

Щоб згрупувати об’єкти бухгалтерського обліку за певними якісно однорідними ознаками і мати показники, необхідні для вивчення, аналізу і контролю діяльності господарства, в бухгалтерському обліку використовується система рахунків.

Наприклад, для обліку грошових коштів рахунок “Каса” та “Поточний рахунок” в банку та інші.

Подвійний запис (спосіб подвійного відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку).

Господарські операції, що безперервно здійснюються на підприємстві, обумовлюють взаємопов’язані і взаємозумовлені зміни в розміщенні господарських активів та їх джерел утворення. У зв’язку з цим виникає потреба відображати господарські операції в системі рахунків способом подвійного запису (подвійного відображення). Суть його полягає у взаємопов’язаному відображенні різних явищ (актів господарської діяльності), що виникають внаслідок проведення господарських операцій.

Наприклад, операція придбання матеріалів приводить, з одного боку, до збільшення виробничих запасів, а з другого, – до зменшення коштів у зв’язку із сплатою частини їх постачальнику за придбані цінності. Тому придбання матеріалів відображають на двох рахунках: на одному записують надходження матеріальних цінностей, на другому – витрачання коштів. Такий спосіб відображення господарських операцій в системі рахунків розкриває їх економічний зміст і допомагає глибше вивчити діяльність підприємства.

Бухгалтерський баланс (балансове узагальнення). Бухгалтерський облік, згідно з вимогами діючого законодавства, здійснюється у кожному підприємстві. Спостереження і контроль за наявністю і використанням господарських активів і джерел їх утворення є обов’язковими. Таке спостереження забезпечується застосуванням

способу *балансового узагальнення* (бухгалтерського балансу), за допомогою якого періодично порівнюють сукупність активів господарства в грошовому вимірнику з власним капіталом і зобов'язаннями (джерелами утворення) та цільовим їх призначенням.

Основою для складання бухгалтерського балансу є записи на балансових рахунках бухгалтерського обліку. Для забезпечення достовірності бухгалтерського балансу ці записи періодично уточнюються за допомогою інвентаризації.

Бухгалтерська фінансова звітність – це система взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників, що відображають господарсько-фінансову діяльність підприємства, організації, установи за визначений період (за квартал, рік) і є завершальним етапом бухгалтерського обліку.

Таким чином, *окремі елементи методу бухгалтерського обліку, не виступаючи самостійно, ізольовано від інших, а навпаки органічно пов'язані між собою, перебувають у безперервній взаємодії і становлять метод бухгалтерського обліку тільки у своїй єдності.*

Вивчення теоретичного матеріалу за темою 2 “Предмет і метод бухгалтерського обліку” передбачає засвоєння загальної характеристики предмета бухгалтерського обліку, характеристики та класифікації господарських активів за складом і розміщенням, а також за джерелами їх утворення.

Слід навчитися давати характеристику окремих господарських процесів і господарських операцій як окремих об'єктів бухгалтерського обліку.

Особливу увагу слід акцентувати на характеристиці методу і принципів бухгалтерського обліку. Звернути увагу на статтю 4 “Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності” Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Наведені нижче завдання передбачені для виконання під керівництвом викладача і самостійно з метою контролю за вивченням матеріалу.

Завдання 1

На підставі наведених умовних даних (табл.1) визначте господарські активи та джерела їх формування. Виконання завдання потребує того, щоб наведені господарські активи (засоби) та джерела їх утворення (табл.1) були відображені в табл. 2 (див. за текстом).

1. Показники наявності господарських активів (засобів) та джерел їх утворення в підприємстві за станом на 1.01.20__ р.

№ п/п	Перелік господарських активів (засобів) та джерел їх утворення	Сума, грн
1	2	3
1.	Спороди тваринницьких ферм	836907
2.	Гараж	37320
3.	Заборгованість робітникам і службовцям з оплати праці	98500
4.	Вентилятори	375
5.	Автомобілі	67520
6.	Прибуток нерозподілений	48000
7.	Гроші в касі підприємства	95
8.	Паливо	3030
9.	Незавершене виробництво в рослинництві	120400
10.	Трактори колісні	42700
11.	Статутний капітал	2422227
12.	Мінеральні добрива	4200
13.	Автобуси	15140
14.	Бульдозер	35300
15.	Автогума	1360
16.	Насіння озимої пшениці	25200
17.	Комбайни	82950
18.	Заборгованість підприємства за електроенергію	121800
19.	Корми	43600
20.	Грошові кошти на поточному рахунку	5030
21.	Спороди для молодняка тварин	107900
22.	Довгострокові кредити банків	350000
23.	Трактори гусеничні	195200
24.	Запасні частини	3100
25.	Поточні біологічні активи	85200
26.	Корови	684100
27.	Заборгованість органам соціального страхування	15800

1	2	3
28.	Резервний капітал	66300
29.	Будинок культури	304000
30.	Будівельні матеріали	6100
31.	Будівля контори підприємства	144500
32.	Цільове фінансування і цільові надходження	25800
33.	Споруди складів	115200
34.	Заборгованість цукрового заводу	25800
35.	Садивний матеріал (картопля)	24600
36.	Будівля дитячого садка	40200
37.	Спортивний інвентар	900
38.	Товарне зерно озимої пшениці	85400
39.	Бібліотечні фонди	3800
40.	Тара і тарні матеріали	1300

2. Господарські активи та джерела їх утворення

№ п/п	Господарські активи (засоби)	Сума, грн	№ п/п	Капітал та зобов'язання	Сума, грн
1	2	3	4	5	6
1.	Споруди тваринницьких ферм	836907	1.	Заборгованість робітникам і службовцям з оплати праці	98500
	РАЗОМ			РАЗОМ	

Завдання 2

За наведеними умовними даними (табл.3) згрупуйте господарські активи (засоби) підприємства “Приміське” за їх складом і розміщенням у табл. 4.

3. Показники наявності господарських активів (засобів) в підприємстві “Приміське” за станом на _____ 20__ р.

№ п/п	Види господарських активів (засобів)	Сума, грн
1	2	3
1.	Гроші на поточному рахунку в банку	42000
2.	Корови	325000
3.	Нафтопродукти	8050
4.	Гроші в касі господарства	1900
5.	Незавершене виробництво	462100
6.	Дебіторська заборгованість підзвітних осіб	12100
7.	Споруда контори	126000
8.	Сіно багаторічних трав	42250
9.	Поточні біологічні активи	21400
10.	Трактори	323000
11.	Малоцінні і швидкозношувані предмети	9600
12.	Гроші на інших рахунках банку	14625
13.	Будівельні матеріали	415000
14.	Заборгованість заготівельних організацій	9510
15.	Столи письмові (в конторі господарства)	660
16.	Запасні частини	65000
17.	Вугілля	39000
18.	Вантажні автомобілі	540000
19.	Телятники	92000
20.	Дрова	8000
21.	Тара і тарні матеріали	570
22.	Овочі і картопля	840
23.	Мінеральні добрива	69000
24.	Комбайни	62000
25.	Корівники	827000
26.	Дебіторська заборгованість	1660
27.	Гараж	12300
28.	Плодовий сад (довгострокові біологічні активи)	125100
29.	Крупа гречана	170

30.	Силосні траншеї	215000
1	2	3
31.	Будівля дитячого садка	40240
32.	Спортивний інвентар	690
33.	Легкові автомобілі	19800
34.	Мед	700
35.	Робочі коні	4410
36.	Товарне зерно озимої пшениці	9600
37.	Житлові будівлі	432000
38.	Медикаменти та інші матеріали	2600
39.	Музичні інструменти	48000
40.	Торгівельний кіоск	5000
41.	Бібліотечні фонди	31000

4. Класифікація господарських активів за їх складом і розміщенням

Групи та підгрупи господарських активів	Сума, грн
1	2
<i>І. Господарські активи у сфері виробництва</i>	
1.1 Необоротні активи	
Разом	
1.2 Оборотні активи	

1	2
Разом	
Усього господарських активів у сфері виробництва	
<i>II. Активи у сфері обігу</i>	
2.1. Предмети обігу	
Разом	
2.2. Грошові кошти	
Разом	
2.3. Активи в розрахунках	
Разом	
2.4. Активи, що обслуговують сферу обігу	
Разом	
Усього активів у сфері обігу	
<i>III. Активи невиробничої сфери</i>	
3.1. Будівлі житлові і культурно-побутового призначення	
Разом	

1	2
3.2. Обладнання та інвентар	
Разом	
3.3. Матеріали та медикаменти	
Разом	
Усього активів невикробничої сфери	

Завдання 3

На підставі наведених умовних даних (табл.5) підприємства “Степок” згрупуйте господарські активи (засоби) за джерелами їх утворення. Для виконання завдання побудуйте таблицю за нижченаведеною формою (табл.6).

5. Показники наявності джерел утворення господарських активів (засобів) в підприємстві “Степок” за станом на _____ 20__ р.

№ п/п	Перелік джерел утворення господарських активів (засобів)	Сума, грн
1	2	3
1.	Статутний капітал	1967650
2.	Резервний капітал	735000
3.	Заборгованість працівникам з заробітної плати	8700
4.	Заборгованість органам соціального страхування та соціального забезпечення	3240
5.	Довгострокові позики банку	64200
6.	Короткострокові позики банку	79315
7.	Розрахунки з бюджетом	1600
8.	Заборгованість відділенню райагросервіс	2350
9.	Заборгованість підзвітним особам	476
10.	Заборгованість постачальникам	3850
11.	Цільове фінансування з бюджету	20190
12.	Страхові резерви	3450
13.	Нерозподілені прибутки	2850

6. Класифікація господарських активів за джерелами їх утворення

Групи і підгрупи джерел утворення господарських активів	Сума, грн
1	2
Власні джерела формування господарських активів	
1.1. Капітал	
Разом	
1.2. Бюджетне фінансування	
Разом	
1.3. Резерви	
Разом	
Усього	
2. Джерела заємних коштів	
Разом	
3. Джерела залучених коштів	
3.1. Кредиторська заборгованість	
Разом	

1	2
3.2. Зобов'язання по виплатах (обов'язках)	
Разом	
4. Прибуток	
Усього джерел утворення господарських активів	

Завдання 4

(для самостійного виконання з метою контролю за освоєнням матеріалу)

На підставі наведених умовних даних (табл.1) після визначення господарських активів і джерел їх формування (табл.2) згрупуйте їх за складом та розміщенням і за джерелами їх утворення, використовуючи форми (табл.4, 6), які необхідно накреслити в робочому зошиті.

Контрольні запитання

1. Характеристика предмету бухгалтерського обліку.
2. Об'єкти бухгалтерського обліку.
3. Особливості господарських активів та їх класифікація за складом і розміщенням.
4. Джерела утворення господарських активів і їх класифікація.
5. Вплив ринкових відносин на характер об'єктів бухгалтерського обліку.
6. Завдання та функції бухгалтерського обліку.
7. Загальна характеристика методу бухгалтерського обліку та його елементів (документації та інвентаризації, рахунків бухгалтерського обліку та подвійного запису, оцінки та калькуляції, балансового узагальнення та звітності).

Модуль (тема) 3

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

3.1. Бухгалтерський баланс, його зміст і будова

Для управління діяльністю підприємств, організацій та установ необхідно мати показники про наявність, склад, розміщення і використання господарських активів, а також джерел їх утворення і цільового призначення. Такі дані в бухгалтерському обліку формуються за допомогою *бухгалтерського балансу*.

(Бухгалтерський баланс від латинського *bis* – двічі та *lanx* – чашка терезів, звідси – *bislanx* означає рівність, що характеризується двома чашками терезів, які перебувають у рівновазі).

Бухгалтерський баланс як елемент методу бухгалтерського обліку

Бухгалтерський баланс – це спосіб економічного групування і узагальненого відображення в грошовій оцінці стану господарських активів за складом і розміщенням та за джерелами їх утворення і цільовим призначенням на певну дату (як правило, на перше число місяця).

Згідно з Національними стандартами бухгалтерського обліку, затверджено наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. та зареєстровано в Міністерстві юстиції № 396/3689 від 21 червня 1999 р. **“Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 2 “Баланс”**.

Для роздільного відображення господарських активів і джерел їх утворення бухгалтерський баланс будується у вигляді двосторонньої таблиці.

У **лівій частині балансу**, що називається **активом** відображаються *склад, розміщення і використання господарських активів*; у **правій**, що називається **пасивом** – *джерела утворення господарських активів і їх цільове призначення*.

(Термін “актив” походить від латинського слова “*activus*” – діяльний, дійовий; “пасив” – від латинського слова “*passivus*” – недіяльний. Історично термін “пасив” застосовувався спочатку лише до джерел позичених коштів. Цим підкреслювалося, що власник повинен утримуватися від довільного витрачання позичених (заємних)

коштів. Пізніше цей термін було поширено і на інші статті джерел активів).

Схематично бухгалтерський баланс має нижченаведений вигляд.

БАЛАНС

за _____ 200__ р.

Актив	Сума	Пасив	Сума

Актив і пасив бухгалтерського балансу складаються з окремих розділів, що у свою чергу включають окремі статті, кожна з яких відображає величину (розмір) економічно-однорідного виду господарських активів і джерел їх утворення (про це буде йти мова нижче).

Спрощено бухгалтерський баланс можна представити в нижченаведеному вигляді (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

БАЛАНС³

підприємства за станом _____ 200__ р.

Актив			Пасив		
№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума грн
1	Основні засоби	156354	1	Статутний капітал	263654
2	Матеріали сільсько-господарського призначення	35400	2	Розрахунки з оплати праці	73500
3	Паливо	1350	3	Розрахунки з поставальниками і підрядниками	2090
4	Сировина і матеріали	7200			
5	Каса	50	4	Розрахунки з різними кредиторами	13840
6	Поточний рахунок	3230			
7	Розрахунки з покупцями і замовниками	137000			
8	Незавершене виробництво	12500			
	БАЛАНС	353084		БАЛАНС	353084

Із наведеного прикладу видно, що загальні підсумки активу і пасиву балансу дорівнюють один одному. Це обов'язкова умова правильності його складання. Рівність *підсумків активу* і *пасиву* балансу зумовлена тим, що в обох його частинах відображені в

³ Дані умовні

грошовому виразі одні й ті ж господарські активи, але ж згруповані за різними ознаками: в **активі** – за складом і розміщенням, в **пасиві** – за джерелами їх утворення і цільовим призначенням. *Суму активу і пасиву прийнято називати валютою балансу.* Підсумок активу не може бути більшим або меншим за підсумок пасиву, оскільки загальна сума активів у певному господарстві повинна завжди дорівнювати сумі тих джерел, за рахунок яких вони утворені. На цьому й ґрунтується поняття “баланс”, що означає рівність.

Відсутність рівності підсумків активу і пасиву свідчить про те, що в бухгалтерських записах або при складанні балансу допущені помилки. Отже, бухгалтерський баланс треба розглядати як один із важливих елементів методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого активи господарства відображають у *двох групуваннях*: за зовнішньою будовою – як двосторонню таблицю, в активі якої відображається склад господарських активів, а в пасиві – джерела утворення цих активів.

3.2. Структура бухгалтерського балансу

Бухгалтерський баланс характеризує не лише стан господарських активів і джерел їх утворення конкретного підприємства на відповідну дату (як правило, на початок і кінець звітного періоду), а й результати його діяльності за звітний період. За даними бухгалтерського балансу визначають фінансовий стан господарства та ряд інших показників, які необхідні для керівництва діяльністю підприємств, організацій та установ.

Які складові структури бухгалтерського балансу?

Це забезпечується спеціальною будовою (структурою) балансу – певною системою групування статей активу і пасиву – за розділами і групами та розміщенням їх у балансі. В основу будови бухгалтерського балансу покладено класифікацію господарських активів і джерел їх утворення за економічними ознаками і призначенням.

Статті бухгалтерського балансу – це показники, що відображають стан на відповідну дату окремих видів господарських активів і джерел їх утворення. Кожна стаття балансу має грошовий вираз, що називається оцінкою статті. Загальним принципом оцінки активів для балансу є оцінка їх за фактичною собівартістю.

Таким чином, однорідні за економічним змістом статті об'єднуються в групи, а групи – в розділи активу і пасиву балансу.

Форму бухгалтерського балансу, згідно з національним положенням (стандартом) № 2 “Баланс”, наведено в табл. 3.2.

За вищезазначеним стандартом **актив балансу складається з чотирьох розділів:**

- I. Необоротні активи.
- II. Оборотні активи.
- III. Витрати майбутніх періодів.
- IV. Необоротні активи та групи вибуття

А пасив балансу з п'яти розділів:

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

Розглянемо особливості і порядок визначення розміру окремих розділів і статей балансу.⁴

Таблиця 3.2

Додаток до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2

Дата (рік, місяць, число)		КОДИ	
			0 1
Підприємство.....	За ЄДРПОУ		
Територія	за КОАТУУ		
Форма власності.....	за КФВ		
Орган державного управління.....	за СПОДУ		
Галузь.....	за ЗКГНГ		
Вид економічної діяльності.....	за КВЕД		
Одиниця виміру: тис. грн	Контрольна сума		
Адреса			

⁴ Детально питання складання бухгалтерського балансу буде розглядатися при вивченні курсу “Фінансовий облік”. Ми розглядаємо лише принципові положення, які характеризують баланс як елемент методу бухгалтерського обліку.

Баланс

на _____ 20__ р.

				Форма № 1	Код за ДКУД		1801001
Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду	Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Необоротні активи				I. Власний капітал			
Нематеріальні активи:				Статутний капітал	300		
				Пайовий капітал	310		
залишкова вартість	010			Додатковий вкладе-ний капітал	320		
первісна вартість	011						
накопичена амортизація	012			Інший додатковий капітал	330		
Незавершене будівництво	020						
Основні засоби:				Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		
залишкова вартість	030						
первісна вартість	031						
знос	032			Неоплачений капітал	360	()	()
Довгострокові біологічні активи:				Вилучений капітал	370	()	()
справедлива (залишкова) вартість	035			Усього за розділом I	380		
первісна вартість	036			II. Забезпечення наступних витрат і платежів			
накопичена амортизація	037			Забезпечення виплат персоналу	400		

1	2	3	4	5	6	7	8
Довгострокові фінансові інвестиції:				Інші забезпечення	410		
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040			Цільове фінансування	420		
				Усього за розділом II	430		
інші фінансові інвестиції	045			III. Довгострокові зобов'язання:			
Довгострокова дебіторська заборгованість	050			Довгострокові кредити банків	440		
Відстрочені податкові активи	060			Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450		
Інші необоротні активи	070			Відстрочені податкові зобов'язання	460		
Усього за розділом I	080			Інші довгострокові зобов'язання	470		
II. Оборотні активи				Усього за розділом III.	480		
Виробничі запаси	100			IV. Поточні зобов'язання:			
Поточні біологічні активи	110			Короткострокові кредити банків	500		
Незавершене виробництво	120			Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Готова продукція	130			Векселі видані	520		
Товари	140			Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Векселі одержані	150			Поточні зобов'язання за розрахунками:			

1	2	3	4	5	6	7	8
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:				з одержаних авансів	540		
чиста реалізаційна вартість	160			з бюджетом	550		
первісна вартість	161			з позабюджетних платежів	560		
резерв сумнівних боргів	162			зі страхування	570		
Дебіторська заборгованість за розрахунками:				з оплати праці	580		
з бюджетом	170			з учасниками	590		
за виданими авансами	180			із внутрішніх розрахунків	600		
з нарахованих доходів	190			Інші поточні зобо-в'язання	610		
із внутрішніх розрахунків	200			Усього за розділом IV	620		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210			V. Доходи майбутніх періодів	630		
Поточні фінансові інвестиції	220						
Грошові кошти та їх еквіваленти:							
в національній валюті	230						
в іноземній валюті	240						
Інші оборотні активи	250						
Усього за розділом II	260						
III. Витрати майбутніх періодів	270						
IV. Необоротні активи та групи вибуття							
Баланс	280			Баланс	640		

Актив балансу. Перший розділ “Необоротні активи” включає статті балансу: “Нематеріальні активи”, “Незавершене будівництво”, “Основні засоби”, “Довгострокові біологічні активи”, “Довгострокові фінансові інвестиції”, “Довгострокова дебіторська заборгованість”, “Відстрочені податкові активи” та “Інші необоротні активи”.

У статтях “Нематеріальні активи”, “Основні засоби” та “Довгострокові біологічні активи” відображається початкова (первинна) вартість, їх знос (амортизація) і залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою зносу (амортизації). До підсумку (валюти) балансу включається залишкова вартість.

Другий розділ активу балансу **“Оборотні активи”** включає такі статті: “Виробничі запаси”, “Поточні біологічні активи”, “Незавершене виробництво”, “Готова продукція”, “Товари”, “Векселі одержані”, “Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги”, “Дебіторська заборгованість за розрахунками” (з бюджетом, виданими авансами, з нарахованих доходів, із внутрішніх розрахунків), “Інша поточна дебіторська заборгованість”, “Поточні фінансові інвестиції”, “Грошові кошти та їх еквіваленти”, “Інші оборотні активи”.

Третій розділ активу балансу **“Витрати майбутніх періодів”** забезпечує відображення витрат, що мали місце протягом поточного або попереднього звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

Четвертий розділ “Необоротні активи та групи вибуття” забезпечує відображення вартості необоротних активів та груп вибуття, утриманих для продажу, що визначаються відповідно ПСБО 27 (Необоротні активи утримані для продажу та припинена діяльність).

Пасив балансу. Перший розділ “Власний капітал” включає статті: “Статутний капітал”, “Пайовий капітал”, “Додатковий вкладений капітал”, “Інший додатковий капітал”, “Резервний капітал”, “Нерозділений прибуток (непокритий збиток)” – сума непокритого збитку наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу, “Неоплачений капітал” та “Вилучений капітал” – сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У **другому розділі “Забезпечення наступних витрат і платежів”** відображаються статті: “Забезпечення виплат персоналу” та “Цільове фінансування”.

Третій розділ “Довгострокові зобов’язання” включає статті: “Довгострокові кредити банків”, “Інші довгострокові фінансові

зобов'язання”, “Відстрочені податкові зобов'язання”, “Інші довгострокові зобов'язання”.

Четвертий розділ “Поточні зобов'язання” включає статті: “Короткострокові кредити банків”, “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”, “Векселі видані”, “Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги”, “Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом”, “Поточні зобов'язання за розрахунками з позабюджетних платежів”, “Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування”, “Поточні зобов'язання з оплати праці”, “Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками”, “Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків”, “Інші поточні зобов'язання”.

У **п'ятому розділі “Доходи майбутніх періодів”** статті відсутні. У цьому розділі відображаються доходи, отримані протягом поточного року, або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

Зауважимо, що бухгалтерські баланси підприємств України дещо відрізняються від балансів держав світової співдружності з розвинутою ринковою економікою. Так, у балансах цих держав окремою статтею виступає вартість землі.

(Приклади балансів наведені в темі 14: Облік за кордоном, табл. 14.3 с. 394-395, табл. 14.4 с. 395-397).

3.3. Зміни в бухгалтерському балансі, зумовлені господарськими операціями (типи змін у балансі)

У процесі виробничо-фінансової діяльності на підприємствах відбуваються різні господарські операції, під впливом яких змінюється склад господарських активів і джерел їх утворення, що приводить до змін у бухгалтерському балансі.

Зміни в бухгалтерському балансі відбуваються в результаті збільшення або зменшення розміру його статей і визначаються зіставленням суми на початок звітного періоду з сумою на кінець звітного періоду за окремими статтями балансу. Різниця між ними і покаже зміни в господарстві за підзвітний період. Ці зміни не порушують рівності між загальною сумою господарських активів і джерел їх утворення, тому що зміни різних статей балансу виражаються в однакових сумах. Збереження такої рівності є основним змістом балансово-

го узагальнення і в системі бухгалтерського обліку забезпечує безпервне охоплення всіх об'єктів спостереження і дає можливість здійснення постійного контролю за активами підприємства та їх джерелами.

У бухгалтерському балансі існує чотири типи змін.

Які типи змін у бухгалтерсько-му балансі зумовлені господарськими операціями?

Перший тип балансових змін під впливом господарських операцій передбачає збільшення статей активу і пасиву на рівновелику суму. Валюта балансу при цьому буде збільшена на рівновелику суму.

Наприклад, на склад господарства надійшли товари від постачальників, розрахунки з якими не проведені. При цьому збільшується стаття “Товари” активу балансу та стаття “Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги” пасиву балансу.

Другий тип балансових змін під впливом господарських операцій передбачає зменшення статті активу і пасиву балансу на рівновелику суму. Валюта балансу при цьому буде зменшена на таку ж суму.

Наприклад, перераховані кошти з поточного рахунку банку в погашення кредиторської заборгованості постачальникам за товари. При цьому зменшується стаття активу “Грошові кошти” та стаття пасиву “Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги”.

Третій тип балансових змін під впливом господарських операцій передбачає зменшення однієї статті активу балансу і збільшення іншої статті активу балансу. Валюта балансу при цьому залишається без змін.

Наприклад, дорослі тварини (корови) вибракувані з основного стада і поставлені на відгодівлю. При цьому збільшується стаття активу балансу “Поточні біологічні активи” і зменшується стаття активу балансу “Довгострокові біологічні активи”.

Четвертий тип балансових змін під впливом господарських операцій передбачає зменшення однієї статті пасиву балансу і збільшення іншої статті пасиву балансу. Валюта балансу при цьому не змінюється.

Наприклад, відраховано до “Резервного капіталу” за рахунок прибутку відповідну суму. При цьому збільшується стаття пасиву балансу “Резервний капітал” і зменшується стаття пасиву балансу “Нерозподілений прибуток”.

Схематично, в узагальненому вигляді типи балансових змін нами наведені на схемі 3.1.

3.1. Типи змін в балансі

Актив		Пасив	
Господарські активи		Джерела утворення активів	
Збільшення "+"	Зменшення "-"	Зменшення "-"	Збільшення "+"
	← I тип		→
	← II тип	→	
← III тип	→	← IV тип	→

Отже, кожна господарська операція обов'язково охоплює дві статті бухгалтерського балансу, але ніколи не порушує рівності між активом і пасивом.

Вивчення теми повинно розпочинатися зі з'ясування суті і значення балансового узагальнення. Особливу увагу слід звернути на характеристику, зміст і будову бухгалтерського балансу як елемента методу бухгалтерського обліку.

Обов'язковим є вивчення основного змісту і вимог національного стандарту (положення) №2 "Баланс", затвердженого Міністерством фінансів України від 31 березня 1999 р. №87 з доповненнями та змінами відповідно наказу Міністерства фінансів від 11.12.2006 р. № 1176 "Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку".

Вивчення теми передбачає також виконання нижченаведених завдань.

Завдання 1.

За нижченаведеними умовними даними (табл. 7) про наявність господарських активів (засобів) і джерел їх утворення за станом на _____ 20__ р. в підприємстві “Світанок” необхідно скласти баланс господарства в таблиці (макеті) наведеної форми (табл. 8).

7. Наявність господарських активів (засобів) і джерел їх утворення в господарстві “Світанок” (умовні дані) за станом на _____ 20__ р.

№ п/п	Господарські активи (засоби) і джерела їх утворення	Сума, грн
1	2	3
1.	Готова продукція на складі	34000
2.	Основні засоби (первісна вартість)	833700
3.	Знос основних засобів	153500
4.	Цільове фінансування	1000
5.	Заборгованість перед працівниками з оплати праці	30000
6.	Поточні біологічні активи	118000
7.	Будівельні матеріали	110800
8.	Кредиторська заборгованість перед постачальниками	151000
9.	Запасні частини	135000
10.	Поточний рахунок в банку	138000
11.	Розрахунок з підзвітними особами за видані їм аванси	1000
12.	Пайовий капітал	120720
13.	Короткострокові позики банку	31000
14.	Мінеральні добрива	706000
15.	Заборгованість покупців за відпущену їм продукцію	533000
16.	Нафтопродукти	654000
17.	Незавершені капітальні вкладення	128300
18.	Нематеріальні активи (первісна вартість)	6000
19.	Накопичена амортизація нематеріальних активів	2000
20.	Незавершене виробництво в рослинництві	40000
21.	Заборгованість перед органами соціального страхування та соціального забезпечення	23000
22.	Резервний капітал	948000
23.	Заборгованість перед бюджетом по податках та інших платежах	93000
24.	Заборгованість перед підрядчиком за виконані роботи та надані послуги	507000
25.	Заборгованість м'ясокомбіната за реалізовані тварини та птицю	123800

8. Схема (макет) балансу для виконання завдання 1
Баланс господарства “Світанок” за станом на _____20__р.

Актив			Пасив		
№ п/п	Склад і розміщення господарських активів (засобів)	Сума, грн	№ п/п	Джерела утворення господарських активів (засобів)	Сума, грн
Баланс			Баланс		

Завдання 2

На підставі наведених нижче умовних даних (табл.9) про наявність господарських активів (засобів) і джерел їх утворення за станом на _____20__р. в підприємстві “Сніжкове” складіть баланс господарства, згрупувавши статті балансу за розділами згідно зі схемою (макетом), наведеною в табл. 10.

9. Наявність господарських активів (засобів) і джерел їх утворення в підприємстві “Сніжкове” (умовні дані) за станом на _____20__р.

№ п/п	Господарські активи (засоби) і джерела їх утворення	Сума, грн
1	2	3
1.	Насіння і корми	121000
2.	Поточні біологічні активи	169000
3.	Основні засоби (первинна вартість)	8684000
4.	Знос основних засобів	2743000
5.	Поточний рахунок в банку в національній валюті	27000

1	2	3
6.	Розрахунки з оплати праці	50000
7.	Каса	4000
8.	Запасні частини	92000
9.	Нафтопродукти	158000
10.	Мінеральні добрива	101000
11.	Статутний капітал	13494000
12.	Витрати майбутніх періодів	35000
13.	Незавершені капітальні вкладення	1941000
14.	Готова продукція	58000
15.	Заборгованість заготівельних організацій за відвантажену їм продукцію	4242000
16.	Будівельні матеріали для ремонту та інших потреб основної діяльності	131000
17.	Цільове фінансування	29000
18.	Резервний капітал	947000
19.	Нематеріальні активи (первісна вартість)	6000
20.	Накопичена амортизація нематеріальних активів	2000
21.	Незавершене виробництво	1104000
22.	Розрахунки по авансах виданих	70000
23.	Кредиторська заборгованість перед підрядчиками	180000
24.	Заборгованість перед органами соціального страхування та соціального забезпечення	26000
25.	Товари	801000
26.	Розрахунки з іншими кредиторами	202000
27.	Короткострокові позики банку	71000

10. Схема (макет) балансу для виконання завдання 2.
Баланс підприємства “Сніжкове” (умовні дані) за станом на
 _____ **20__ р.**

Актив	Сума, грн	Пасив	Сума, грн.
1	2	3	4
I. Необоротні активи		I. Власний капітал	

1	2	3	4
Усього за розділом I		Усього за розділом I	
II. Оборотні активи		II. Забезпечення наступних витрат і платежів	
Усього за розділом II		Усього за розділом II	
III. Витрати майбутніх періодів		III. Довгострокові зобов'язання	
Усього за розділом III		Усього за розділом III	
IV. Необоротні активи та групи вибуття		IV. Поточні зобов'язання	
		Усього за розділом IV	
Усього за розділом IV		V. Доходи майбутніх періодів	
БАЛАНС		БАЛАНС	

Завдання 3

На підставі наведених нижче умовних даних про наявність господарських активів (засобів) і джерел їх утворення в підприємстві “Салтівське” за станом на _____ 20__ р. (табл. 11) складіть баланс господарства, згрупувавши статті балансу за розділами згідно зі схемою, наведеною в табл. 12.

Завдання передбачено для самостійного виконання поза межами аудиторних занять.

**11. Наявність господарських активів (засобів)
і джерел їх утворення в підприємстві “Салтівське”
за станом на _____20__ р. (умовні дані)**

№ п/п	Господарські активи (засоби) і джерела їх утворення	Сума, грн
1.	Насіння і садивний матеріал	70900
2.	Поточні біологічні активи	418400
3.	Резервний капітал	520040
4.	Основні засоби (первісна вартість)	6425600
5.	Поточний рахунок в банку	40000
6.	Розрахунки з оплати праці	152170
7.	Каса	10250
8.	Корми	175400
9.	Запасні частини	10200
10.	Інші необоротні активи	529800
11.	Нерозподілений прибуток	529800
12.	Нафтопродукти	5300
13.	Мінеральні добрива	27100
14.	Тара	9000
15.	Статутний капітал	6965110
16.	Витрати майбутніх періодів	225800
17.	Готова продукція	345400
18.	Розрахунки з покупцями і замовниками (дебітори)	247300
19.	Знос основних засобів	723300
20.	Будівельні матеріали	322400
21.	Спеціальне фінансування	500400
22.	Незавершене виробництво	293070
23.	Нематеріальні активи (первісна вартість)	164100
24.	Знос нематеріальних активів	50300
25.	Інша дебіторська заборгованість	10000
26.	Довгострокові позики банку	19100
27.	Розрахунки з бюджетом (поточна кредиторська заборгованість)	6300
28.	Незавершене капітальне будівництво	205000
29.	Інші поточні зобов'язання	68500

12.Схема (макет) балансу для виконання завдання 3
Баланс підприємства “Салтівське” (умовні дані)
за станом на _____ 20__ р.

Актив	Сума, грн	Пасив	Сума, грн
I.Необоротні активи		I.Власний капітал	
Усього за розділом I		Усього за розділом I	
II.Оборотні активи		II. Забезпечення наступних витрат і платежів	
Усього за розділом II		Усього за розділом II	
III. Витрати майбутніх періодів		III. Довгострокові зобов'язання	
Усього за розділом III		Усього за розділом III	
IV. Необоротні активи та групи вибуття		IV. Поточні зобов'язання	
		Усього за розділом IV	
Усього за розділом IV		V. Доходи майбутніх періодів	
БАЛАНС		БАЛАНС	

Завдання 4

На підставі наведених нижче умовних даних про наявність господарських активів (засобів) і джерел їх утворення в підприємстві “Зоря” за станом на 1 _____ 20__ р. (табл. 13) та перелік господарських операцій за _____ місяць (табл. 14), складіть баланс (табл. 15) і визначте типи змін в балансі, зумовлених змістом господарських операцій.

13. Наявність господарських активів (засобів) і джерел їх утворення в підприємстві “Зоря” (умовні дані) за станом на _____ 20__ р.

№ п/п	Господарські активи (засоби) і джерела їх утворення	Сума, грн
1.	Основні засоби	412000
2.	Статутний капітал	835000
3.	Каса	900
4.	Нерозподілений прибуток	220000
5.	Поточний рахунок в банку	27000
6.	Кредиторська заборгованість перед постачальниками	21600
7.	Виробничі запаси	203000
8.	Позики банку	40000
9.	Готова продукція	275700

14. Перелік господарських операцій в підприємстві “Зоря” (умовні дані) за _____ 20__ р.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн	Тип зміни в балансі
1.	Одержано в касу підприємства з поточного рахунку банку	24100	
2.	За рахунок прибутку створено резервний капітал	10000	
3.	Зарахована відділенням банку на поточний рахунок господарству короткострокова позичка	30000	
4.	Перераховано з поточного рахунку кредиторська заборгованість постачальникам	21600	

15. Навчальний макет для вивчення особливостей відображення змін у балансі під впливом господарських операцій

№ п/п	Статті балансу	Сума, грн		
		до відображення господарської операції	зміни під впливом господарської операції	після відображення господарської операції
	Актив			
1.				
2.				
3.				
4.				
	Баланс			
	Пасив			
1.				
2.				
3.				
4.				
	Баланс			

Контрольні запитання

1. Дайте характеристику суті та значення балансового узагальнення.
2. Охарактеризуйте бухгалтерський баланс, його зміст, будову та зв'язок з рахунками бухгалтерського обліку (Стандарт бухгалтерського обліку №2 “Баланс”).
3. Наведіть приклади змін у бухгалтерському балансі під впливом господарських операцій.
4. Визначте поняття про реальну суму вартості засобів підприємства та необхідність її відображення в бухгалтерському балансі.
5. Особливості бухгалтерського балансу в залежності від форми власності, галузі народного господарства, а також в умовах ринкових відносин.

Модуль (тема) 4

СИСТЕМА РАХУНКІВ І ВІДОБРАЖЕННЯ В НИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

4.1. Суть, призначення та будова рахунків бухгалтерського обліку

Бухгалтерський баланс періодично формує важливі відомості про стан господарських активів і джерел їх формування в узагальненому грошовому виразі за певний період. Проте для оперативного керівництва господарством не досить мати інформацію лише про наявні господарські активи та джерела їх утворення в узагальненому грошовому виразі.

Для контролю за виробничою діяльністю підприємства необхідно систематично відображати рух окремих видів господарських активів, зміни джерел їх утворення у процесі господарської діяльності, виявляти результати господарських процесів, тобто вести облік кожної господарської операції, що здійснюється на підприємстві в певній (установленій) послідовності.

Відображати окремі господарські операції безпосередньо в бухгалтерському балансі незручно, оскільки після кожної з них треба було б складати новий бухгалтерський баланс. Крім того, баланс не може дати зведених відомостей про обсяг змін у кожній групі господарських активів і джерел їх утворення. І, нарешті, баланс відображає стан господарських активів лише в грошовому вимірнику, а необхідно ще вести облік матеріальних цінностей в натуральних вимірниках. Тому для поточного відображення змін господарських активів і джерел їх утворення, що відбуваються під впливом господарських операцій, у бухгалтерському обліку застосовують рахунки бухгалтерського обліку.

Як визначається поняття, суть і призначення рахунків бухгалтерського обліку?

Рахунки бухгалтерського обліку як елемент методу бухгалтерського обліку є способом групування здійснюваних господарських операцій за економічно однорідними ознаками з метою поточного відображення наявності і руху (змін) окремих видів господарських активів і джерел їх утворення, господарських процесів і їх результатів.

Систематизація і групування господарських операцій на рахунках за однорідними ознаками забезпечують безперервне і послідовне відобра-

ження всіх змін у складі господарських активів підприємства та джерел їх утворення. Завдяки системі рахунків одержують безперервну інформацію про хід і результати господарської діяльності, необхідну для потреб оперативного керівництва, контролю та аналізу господарської діяльності.

Рахунки бухгалтерського обліку відкривають для кожної економічно однорідної групи господарських активів, джерел їх утворення, господарських процесів і їх результатів (“Основні засоби – 10”, “Виробничі запаси – 20”, “Поточні біологічні активи – 21”, “Виробництво – 23”, “Каса – 30”, “Статутний капітал – 40”, “Резервний капітал – 43” та ін.).

У залежності від характеру обліковуваних об’єктів записи на рахунках бухгалтерського обліку здійснюються в різних вимірниках (натуральних, трудових, грошових), але з обов’язковим використанням грошового вимірника з метою узагальнення різних господарських активів, джерел їх утворення і господарських процесів. Зміст, призначення і будова рахунків зумовлені об’єктами, що на них обліковуються, і завданнями обліку.

Яка будова рахунків бухгалтерського обліку?

Рахунки бухгалтерського обліку прийнято будувати у вигляді двосторонньої таблиці, ліву частину якої називають умовним терміном “дебет”, а праву “кредит”, назву рахунку пишуть посередині таблиці. (Термін “дебет” походить від латинського “debere”, що означає “бути винним”, а “кредит” – від латинського “credere”, що означає “вірити”).

У сучасних умовах терміни “дебет” і “кредит” не відповідають буквальному розумінню цих слів і є лише умовним технічним позначенням частин рахунків. Схематично рахунок бухгалтерського обліку можна представити як: двосторонню таблицю або схематично у вигляді моделі.

**Рахунок “Каса”
(назва рахунку)**

Дебет				Кредит			
Дата	№ операції	Зміст операції	Сума	Дата	№ операції	Зміст операції	Сума
4.01	4	Сальдо на 1.01.2001 р. Одержано з поточного рахунку банку і т. д.	400,00 5300,00	4.01	5	Виплачена заробітна плата працівникам господарства	5600,00

Дебет	Каса	Кредит
С-до 1.01.2001 р. 4) 5300.00	400.00	5) 5600.00
	і т. д.	

Щоб мати повне уявлення про обліковий об'єкт, на кожному рахунку записують початковий стан активів або джерел їх утворення, що називається початковим залишком на рахунку (початкове сальдо). Після цього на рахунках відображають господарські операції, тобто показують всі зміни господарських активів, джерел їх утворення і господарських процесів. При цьому збільшення обліковуваного об'єкта записується в одній частині рахунку, а зменшення – в другій (де і як записують – буде викладено нижче).

Маючи дані про початкове сальдо (залишок) обліковуваного об'єкта і зміни протягом звітнього періоду (як правило, за місяць) – обороти, визначають його сальдо на кінець звітнього періоду (як правило, на кінець звітнього місяця).

4.2. Характеристика рахунків бухгалтерського обліку господарських активів (активні) і джерел їх утворення (пасивні). Особливості активно-пасивних рахунків і рахунків господарських процесів

На рахунках бухгалтерського обліку відображається, перш за все, початковий залишок стану господарських активів і джерел їх утворення, який в практиці бухгалтерського обліку прийнято називати “сальдо”.

Що означає сальдо рахунку бухгалтерського обліку, відкрити і закрити (закрити) рахунок?

Термін “сальдо” походить від латинського “Saldo”, що означає – розрахунок. Термін “відкрити рахунок” визначає, що треба записати назву рахунку та початкове сальдо. Наприклад, відкрити рахунок “Каса”, залишок в касі складає 237,50 грн.

Дебет		“Каса”		Кредит			
Дата	№ операції	Зміст операції	Сума, грн	Дата	№ операції	Зміст операції	Сума, грн
1.01. 2001р.		Сальдо	237,50				

У процесі виконання господарських операцій протягом місяця на рахунках бухгалтерського обліку записують всі господарські операції, які відображають зміну в господарських активах (засобах) і джерелах їх утворення.

Записи на рахунках, які характеризують збільшення або зменшення, проводять окремо по дебету чи по кредиту рахунків.

Підсумки записів господарських операцій по дебету і кредиту носять назву “суми оборотів”.

Визначення сальдо на кінець звітного періоду (як правило, на кінець місяця, року) означає заключити рахунок бухгалтерського обліку.

Різниця між сумами, які визначені як суми оборотів по дебету і кредиту рахунків з урахуванням початкового залишку (сальдо), дає можливість визначити залишки на кінець звітного періоду. Сальдо на кінець звітного періоду може бути як по дебету, так і по кредиту рахунку в залежності від розміру оборотів по дебету і кредиту та сальдо на початок звітного періоду (особливості заключення рахунків бухгалтерського обліку будуть розглянуті при вивченні їх особливостей для відображення різних об’єктів бухгалтерського обліку (господарських активів (засобів), джерел їх утворення, розрахунків, господарських процесів та ін.).

Якщо внаслідок заключення рахунку *сальдо* відсутнє, то рахунок бухгалтерського обліку вважається закритим. Рахунки бухгалтерського обліку тісно пов’язані з бухгалтерським балансом. Відповідно до балансу вони поділяються на **активні і пасивні**.

За яким принципом на поділ рахунки поділяються на активні та пасивні? Які їх характерні ознаки?

Активними називають рахунки, призначені для обліку стану та змін господарських активів, а *пасивними* – рахунки, які використовуються для обліку стану та змін джерел утворення господарських активів.

Відкриваючи рахунки бухгалтерського обліку, в них записують початкові залишки (сальдо) на підставі даних статей активу та пасиву балансу, які за

підсумками відповідають залишкам (сальдо) на кінець звітнього періоду відповідних рахунків бухгалтерського обліку.

Оскільки господарські активи відображають у балансі в активі (лівій частині), то і їх залишки на активних рахунках також записують у лівій частині, тобто дебеті. Активні рахунки завжди мають дебетове сальдо (на початок та кінець звітнього періоду).

Джерела утворення господарських активів відображають у бухгалтерському балансі в пасиві (правій частині), отже, і залишки джерел утворення господарських активів на пасивних рахунках записують у правій частині – кредиті. Пасивні рахунки завжди мають кредитове сальдо як на початок, так і на кінець звітнього періоду.

У цьому і полягає один із взаємозв'язків між рахунками бухгалтерського обліку та балансом.

Розглянемо цей взаємний зв'язок за нижченаведеною схемою.

Баланс (умовне господарство)

Актив			Пасив		
№ п/п	Статті активу	Сума, тис. грн	№ п/п	Статті пасиву	Сума, тис. грн
1	Основні засоби	3518,21	1	Статутний капітал	3850,45
2	Виробничі запаси	385,00	2	Довгострокові кредити банків	245,00
3	Грошові кошти в національній валюті	485,00	3	Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці	292,76
	Баланс	4388,21		Баланс	4388,21

Активні рахунки

Д^Т Рахунок "Основні засоби" К^Т

Сальдо 3518210,00

Д^Т Рахунок "Виробничі запаси" К^Т

Сальдо 385000,00

Д^Т Рахунок "Поточний рахунок К^Т в національній валюті в банку"

Сальдо 485000,00

Пасивні рахунки

Д^Т Рахунок "Статутний капітал" К^Т

Сальдо 3850450,00

Д^Т Рахунок "Довгострокові кредити К^Т банку в національній валюті"

Сальдо 245000,00

Д^Т "Розрахунки за виплатами К^Т працівникам"

Сальдо 292760,00

Із наведеної схеми видно, що на кожний вид господарських активів, відображених у балансі активними статтями, відкривають активні рахунки, причому початкове сальдо записують у дебет цих рахунків. Для обліку кожного виду джерел утворення господарських активів, відображених у балансі пасивними статтями, відкривають пасивні рахунки, записуючи сальдо у кредит. При цьому сума всіх дебетових сальдо активних рахунків відображає загальну вартість господарських активів і дорівнює підсумкові активу балансу. Сума всіх кредитових сальдо пасивних рахунків характеризує загальний розмір джерел утворення господарських активів і дорівнює підсумкові пасиву балансу.

Оскільки сума активу дорівнює сумі пасиву балансу, то загальна сума всіх дебетових сальдо активних рахунків дорівнює сумі кредитових сальдо пасивних рахунків.

Протягом звітнього періоду на дебеті і кредиті рахунків відображають господарські операції на підставі відповідних документів (поточне відображення активів господарської діяльності).

В залежності від характеру рахунків (активні, пасивні та ін.) порядок відображення господарських операцій на них дещо відрізняється.

Розглянемо порядок і закономірності поточного відображення господарських операцій в залежності від характеру рахунків бухгалтерського обліку.

На **активних** рахунках, як відомо, сальдо фіксують у дебеті. Господарські операції, внаслідок яких збільшуються господарські активи записують у дебет, а їх зменшення – у кредит.

Схематично будова активного рахунку показана на нижченаведеній схемі.

Активний рахунок

Дебет	Кредит
Початкове сальдо	
Збільшення господарських активів "+"	Зменшення господарських активів "-"
Кінцеве сальдо (залишок)	

Сальдо на кінець звітнього періоду (кінцевий залишок) на активних рахунках визначається як початкове сальдо по дебету рахунку, плюс підсумок обороту по дебету рахунку і мінус підсумок обороту по кредиту рахунку. Сальдо на кінець звітнього періоду на активних рахунках може бути лише по дебету.

На **пасивних** рахунках сальдо на початок звітної періоду відповідних джерел утворення господарських активів записують по кредиту. Унаслідок дії господарських операцій збільшення джерел утворення господарських активів записують по кредиту, а їх зменшення – по дебету рахунків.

Схематично це має вигляд:

Пасивний рахунок	
Дебет	Кредит
Зменшення джерел "–"	Початкове сальдо Збільшення джерел "+" Кінцеве сальдо (залишок)

Сальдо на кінець звітної періоду на пасивних рахунках визначається як початкове сальдо по кредиту рахунку плюс підсумок обороту по кредиту і мінус підсумок обороту по дебету рахунку. Сальдо на кінець звітної періоду на пасивних рахунках може бути лише по кредиту. Ознайомившись з будовою рахунків, зазначимо, що дебет і кредит активних і пасивних рахунків мають різне значення.

Так, в дебет активних рахунків записують збільшення господарських активів, а пасивних – зменшення джерел їх утворення.

На кредит пасивних рахунків записують збільшення джерел утворення господарських активів, а активних – зменшення господарських активів.

Активні рахунки мають сальдо тільки дебетові, тому що перевищення кредитового підсумку над дебетовим неможливе, оскільки не можна використати господарських активів (засобів) більше, ніж їх надійшло.

Пасивні рахунки мають сальдо тільки кредитове, оскільки зменшення джерел утворення господарських активів обмежується їх розмірами.

У чому суть, призначення та характер активно-пасивних рахунків?

З урахуванням особливостей організації фінансово-економічних і розрахункових відносин у практиці бухгалтерського обліку застосовують також **активно-пасивні рахунки**, на яких одночасно обліковують господарські активи (наприклад, дебіторська заборгованість підзвітним особам) та джерела їх утворення (наприклад, господарство має борги

(заборгованість підзвітним особам), за які ще не розраховалося, в цьому випадку має місце кредиторська заборгованість, тобто поточні зобов'язання). Такі рахунки поєднують у собі ознаки **активного і пасивного** рахунків. Наприклад, рахунок 37.2 “Розрахунки з підзвітними особами”.

Зокрема, на рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами” субрахунок 2 (372) “Розрахунки з підзвітними особами” сальдо може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнуто (розвернуте сальдо): дебетове сальдо – в складі оборотних активів, кредитове сальдо – в складі зобов'язань балансу підприємства.

Активно-пасивні рахунки мають призначення для обліку розрахункових операцій з особами, внаслідок яких заборгованість щодо даного господарства може бути дебіторською або кредиторською.

Розглянемо характер активно-пасивних рахунків. **Дебетові та кредитові обороти таких рахунків відображають різні розрахункові операції, дебет** в одних випадках показує збільшення дебіторської заборгованості, в інших – зменшення кредиторської заборгованості, а **кредит, навпаки, збільшення кредиторської і зменшення дебіторської заборгованості.**

Тому для відображення дійсного стану дебіторської і кредиторської заборгованості залишки на таких рахунках відображають розгорнуто: дебіторську заборгованість – на дебеті, кредиторську – на кредиті рахунків. Цей залишок можливо визначити лише на підставі аналітичних рахунків (тобто визначають окремо підсумки дебіторів і кредиторів), які об'єднуються даними на синтетичному рахунку.

Зазначимо, що окремі аналітичні рахунки, відкриті для обліку розрахунків з кожним дебітором та кредитором, можуть мати дебетовий або кредитовий залишок. Оскільки із залишків окремих аналітичних рахунків складається залишок синтетичного рахунку, то він матиме одночасно дебетовий і кредитовий залишок (сальдо).

Розглянемо структуру активно-пасивного рахунку за нижченаведеною схемою.

СХЕМА
активно-пасивного рахунку

Дебет	Кредит
Початкове сальдо (дебіторська заборгованість)	Початкове сальдо (кредиторська заборгованість)
Оборот: збільшення дебіторської заборгованості "+" або зменшення кредиторської заборгованості "-"	Оборот: збільшення кредиторської заборгованості "+", або зменшення дебіторської заборгованості "-"
Кінцевий залишок (сальдо) – дебіторська заборгованість	Кінцевий залишок (сальдо) – кредиторська заборгованість

Із наведеної схеми видно, що, обліковуючи на активно-пасивному рахунку взаємовідносини з різними дебіторами та кредиторами, необхідно визначити сальдо окремо дебіторської та кредиторської заборгованості.

Слід мати на увазі, що оскільки кінцевий залишок на активно-пасивних рахунках визначається на підставі окремих залишків з аналітичних рахунків, то є спосіб перевірки цих залишків на синтетичному рахунку.

Кінцевий залишок по дебету рахунку повинен дорівнювати: початковому залишку по дебету, плюс сума обороту по дебету рахунку, плюс кінцевий залишок по кредиту рахунку, мінус початковий залишок по кредиту і мінус сума обороту по кредиту рахунку.

Кінцевий залишок по кредиту рахунку повинен дорівнювати: початковому залишку по кредиту рахунку, плюс сума обороту по кредиту рахунку, плюс кінцевий залишок по дебету, мінус сума обороту по дебету та мінус початковий залишок по дебету рахунку.

Рахунки господарських процесів. До господарських процесів належать: постачання, виробництво та реалізація, які у свою чергу викликають рух господарських активів і джерел їх утворення під впливом відповідних господарських операцій. Для обліку господарських процесів передбачені відповідні рахунки бухгалтерського обліку (23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 90 "Собівартість реалізації", 15 "Капітальні інвестиції" та ін.). Особливості цих рахунків і методика обліку господарських процесів нами будуть розглянуті при вивченні теми: "Методологічні основи обліку господарських процесів".

4.3. Подвійний запис (подвійне відображення, його суть і значення). Кореспонденція рахунків. Прості і складні кореспонденції рахунків

Господарські операції у товарно-грошових відносинах за економічною суттю мають подвійний характер.

У чому суть і характер подвійного відображення господарських операцій (подвійний запис)?

Унаслідок господарських операцій відбуваються подвійні взаємопов'язані, взаємозумовлені, рівновеликі зміни господарських активів і джерел їх утворення. (Наприклад, господарство одержало з поточного рахунку банку в касу господарства грошові кошти для виплати заробітної плати працівникам – 18500,00 грн. Унаслідок цієї господарської операції збільшилися кошти в касі господарства і зменшилися на його поточному рахунку в банку).

Це зумовлює необхідність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку способом подвійного запису (подвійного відображення). При цьому кожну операцію записують двічі – на дебет і кредит двох взаємозв'язаних рахунків бухгалтерського обліку.

Розглянемо приклад, наведений нами вище. Перш за все треба визначити, які об'єкти бухгалтерського обліку брали участь у виконанні господарської операції. Це – грошові кошти, які є активами господарства. Потім необхідно визначити, на яких рахунках бухгалтерського обліку обліковуються грошові кошти. Це – “Каса” та “Поточний рахунок в національній валюті”. Оскільки ці рахунки активні, а зважаючи на те, що на них збільшення записується на дебет, а зменшення – на кредит, то ця господарська операція повинна бути записана так:

ДТ	“Каса”	КТ	ДТ	“Поточний рахунок в національній валюті”	КТ
Сальдо 125,00			Сальдо 34850,00		
1). 18500,00					1). 18500,00

Унаслідок цієї операції сума коштів в касі господарства збільшилася, але зменшилася на поточному рахунку господарства в банку.

Як видно з наведеного прикладу, проведений на рахунках бухгалтерського обліку запис відображає два явища, що виникли внаслідок

здійсненої господарської операції: надходження грошових коштів у касу господарства і вибуття їх з поточного рахунку в банку.

Кожна господарська операція внаслідок подвійного запису зумовлює певний взаємозв'язок між рахунками. Цей взаємозв'язок полягає в тому, що дебет одного рахунку поєднується з кредитом другого, характеризуючи зміни, що відбуваються в складі господарських активів або джерел їх утворення під впливом господарської операції.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку, суть простих і складних записів (бухгалтерських проводок)

Взаємозв'язок рахунків бухгалтерського обліку, що виникає внаслідок відображення на них господарських операцій подвійним записом, називається *кореспонденцією рахунків*, а самі рахунки – *кореспондуючими*. У нашому прикладі такими рахунками є: “Каса” та “Поточний рахунок у національній валюті”. Залежно від кількості кореспондуючих рахунків бухгалтерські записи можуть бути *простими та складними*.

Простим називають такий бухгалтерський запис, при якому один рахунок бухгалтерського обліку дебетують, другий – кредитують на ту ж суму, тобто при цьому кореспондують між собою тільки два рахунки. У розглянутому вище прикладі застосовується простий запис.

Проте у практиці підприємств зустрічаються господарські операції, які одночасно відображаються більш ніж на двох рахунках. У такому разі застосовують *складні записи*.

Складним називають такий бухгалтерський запис, при якому дебетують кілька рахунків і на загальну суму записів по дебету кредитують один рахунок, або, навпаки, коли кредитують кілька рахунків і на загальну суму записів на кредиті дебетують один рахунок, тобто коли кореспондують між собою більш ніж два рахунки.

Розглянемо господарську операцію, яка зумовлює необхідність складного бухгалтерського запису. Наприклад, господарством одержано від постачальника матеріалів на суму 850,00 грн і малоцінних та швидкозношуваних предметів на суму 370,00 грн. Загальна сума зобов'язань (кредиторської заборгованості) перед постачальником склала 1220,00 грн.

У результаті цієї операції збільшилася кількість матеріальних цінностей на складі підприємства. Рахунки бухгалтерського обліку 20 “Виробничі запаси” та 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, на яких ведеться облік цих цінностей, є активними, тому названу операцію запишуть в дебет цих рахунків на відповідні суми.

З другого боку, у підприємства збільшилася (з'явилася) кредиторська заборгованість перед постачальником за одержані від нього цінності на загальну суму 1220,00 грн тобто ця господарська операція буде відображена на кредиті рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

У системі рахунків цей запис матиме такий вигляд:

“Виробничі запаси”		“Малоцінні та швидкозношувані предмети”	
ДТ	КТ	ДТ	КТ
Сальдо 25800,00		Сальдо 4320,00	
1). 850,00		1). 370,00	
“Розрахунки з постачальниками та підрядниками”			
ДТ	КТ		
	Сальдо 2800,00		
	1). 1220,00		

Запис господарських операцій на дебет і кредит відповідних кореспондуючих рахунків називають також **бухгалтерськими проводками**. Складні бухгалтерські проводки не порушують правила подвійного запису, оскільки як у простих, так і в складних записах зберігається взаємопов’язане відображення господарських операцій на дебеті та кредиті рахунків (при цьому зберігається рівність дебетових і кредитових підсумків).

З розглянутих прикладів можна зробити такі висновки про суть подвійного запису. Кожна господарська операція обов’язково відображається на двох рахунках бухгалтерського обліку. Один з цих рахунків дебетують, а другий – кредитують на одну і ту ж суму. Якщо господарська операція відображається складним записом, то загальна сума на одній стороні кількох рахунків повинна дорівнювати загальній сумі, записаній на протилежній стороні кореспондуючого рахунку.

Подвійний запис є способом відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, при якому кожна операція відображається по дебету одного та кредиту другого рахунку в одній і тій же сумі. Подвійний запис забезпечує одержання двох взаємопов’язаних показників за кожною господарською операцією.

Подвійний запис операцій на рахунках бухгалтерського обліку є важливим елементом методу бухгалтерського обліку і має безумов-

не контрольне значення. Оскільки суму кожної господарської операції записують на дебет одного і кредит другого рахунків, то записи на дебеті рахунків у загальній сумі повинні дорівнювати записам на кредиті рахунків. Відсутність такої рівності свідчить про наявність помилок у записах. Подвійний запис має також економічне значення, оскільки допомагає з'ясувати, внаслідок яких операцій відбулися зміни певного виду господарських активів або їх джерел, звідки вони надійшли і куди вони вибули.

Отже, правильна кореспонденція між рахунками бухгалтерського обліку має виняткове значення для організації бухгалтерського обліку як певна система і порядок облікових записів.

4.4. Хронологічна і систематична реєстрація господарських операцій в бухгалтерському обліку

Розглядаючи особливості обліку господарських операцій за допомогою подвійного запису, ми з'ясували, що вони повинні бути належним чином зафіксовані в первинних документах.

У чому суть хронологічної реєстрації господарських операцій?

Для забезпечення контролю за повнотою і правильністю відображення господарських операцій і збереження відомостей про них усі бухгалтерські записи реєструють у **хронологічній (календарній) послідовності**. Відображення господарських операцій у хронологічній послідовності називається хронологічними записами (хронологічна реєстрація). Хронологічна реєстрація здійснюється у журналах, де зазначають дату, номер і суму запису, а також кореспондуючі рахунки.

Розглянемо приклад хронологічних записів у нижченаведеній таблиці.

Журнал реєстрації господарських операцій за травень 200__р.

Дата	№ операції	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
			ДТ	КТ	
3.05	1	Отримані кошти в касу господарства з поточного рахунку банку для виплати заробітної плати	Каса	Поточний рахунок в національній валюті в банку	8200,00

Продовження табл.

4.05	2	Видана заробітна плата працівникам господарства	Розрахунки за виплатами працівникам	Каса	8100,00
і т. д.					
		Разом	-	-	16300,00

Метою хронологічних записів є **послідовне відображення всіх господарських операцій**, що здійснюються в звітному періоді незалежно від їх економічного змісту.

Для одержання відомостей про конкретні об'єкти господарської діяльності (господарські активи, джерела їх утворення, господарські процеси) необхідне групування операцій за економічно однорідними ознаками. Таке групування в бухгалтерському обліку забезпечується за допомогою рахунків бухгалтерського обліку. Записи на рахунках здійснюються за певною системою, тому відображення господарських операцій на рахунках називається **систематичним записом** (систематична реєстрація).

Проведемо систематичні записи на рахунках бухгалтерського обліку з урахуванням вищерозглянутого прикладу .

<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="width: 50%;">ДТ</th> <th style="width: 50%;">КТ</th> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">“Поточний рахунок у національній валюті”</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Сальдо 141350,00</td> <td style="text-align: center;">1) 8200,00</td> </tr> </table>	ДТ	КТ	“Поточний рахунок у національній валюті”		Сальдо 141350,00	1) 8200,00	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="width: 50%;">ДТ</th> <th style="width: 50%;">КТ</th> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">“Каса”</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Сальдо 132,50</td> <td style="text-align: center;">2). 8100,00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">1). 8200,00</td> <td></td> </tr> </table>	ДТ	КТ	“Каса”		Сальдо 132,50	2). 8100,00	1). 8200,00		
ДТ	КТ															
“Поточний рахунок у національній валюті”																
Сальдо 141350,00	1) 8200,00															
ДТ	КТ															
“Каса”																
Сальдо 132,50	2). 8100,00															
1). 8200,00																
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="width: 50%;">ДТ</th> <th style="width: 50%;">КТ</th> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">“Розрахунки за виплатами працівникам”</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">2). 8100,00</td> <td style="text-align: center;">Сальдо 9400,00</td> </tr> </table>			ДТ	КТ	“Розрахунки за виплатами працівникам”		2). 8100,00	Сальдо 9400,00								
ДТ	КТ															
“Розрахунки за виплатами працівникам”																
2). 8100,00	Сальдо 9400,00															

У чому суть і характер систематичної реєстрації господарських операцій (систематичні записи)?

Систематичні записи на рахунках бухгалтерського обліку дають можливість мати необхідну інформацію про обліковувані об'єкти, а **хронологічні записи** служать тільки для контролю за правильністю і повнотою систематичних записів.

При правильному веденні обліку загальний **підсумок** зареєстрованих хронологічних записів повинен дорівнювати підсумкам **дебетових**, а також **кредитових** оборотів. Хронологічні та систематичні записи можна вести окремо або разом. У нашому випадку – окремо. Разом – в “Журналах-ордерах”.

4.5. Суть і призначення синтетичних та аналітичних рахунків. Субрахунки

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

Наприклад, рахунок “Основні засоби” (985495,00 грн) показує наявність усіх основних засобів підприємства, рахунок “Виробничі запаси” – наявність усіх запасів у грошовій оцінці та ін. Такі рахунки прийнято називати **синтетичними (балансовими)**.

(Термін “Синтетичний” походить від гр. “synthesis” – зведення, об’єднання в єдине ціле окремих частин, елементів).

**Призначення,
суть і характерні
особливості
синтетичних
рахунків**

Синтетичними називають рахунки, призначені для обліку економічно однорідних груп (господарських активів), їх джерел і господарських процесів у грошовому виразі. Облік, що здійснюється за допомогою синтетичних рахунків, називається **синтетичним**.

Синтетичний облік необхідний для одержання узагальнених показників, які характеризують діяльність господарства на даний момент.

Проте для оперативного керівництва господарством і контролю за його діяльністю недостатньо мати інформацію лише в узагальнених показниках. Поряд з узагальненими показниками необхідні детальні відомості та рух кожного окремого виду господарських активів, зміни окремих джерел, здійснення певних господарських процесів. Наприклад, облік виробничих запасів повинен забезпечити відомості як про загальну їх наявність на складі, надходження та їх вибуття, так і про окремі види цих запасів. Це досягається за допомогою **аналітичних** рахунків.

(Термін “аналітичний” походить від гр. “analysis” – розкладання цілого на складові частини, елементи).

**Призначення,
суть і характерні
особливості
аналітичних
рахунків?**

Аналітичними називають рахунки, призначені для обліку окремих видів господарських активів, їх джерел і господарських процесів. Облік, що здійснюється за допомогою аналітичних рахунків називається **аналітичним**.

Синтетичний та аналітичний облік, взаємно доповнюючи один одного, дають змогу одержувати відомості про розмір господарських активів, їх джерел і процесів не лише у зведеному узагальненому вигляді, але і у формі детальних, розчленованих на окремі елементи показників.

На аналітичних рахунках, призначених для обліку наявності та руху матеріальних цінностей, поряд з грошовими використовують натуральні вимірники (кількість, маса, обсяг тощо), які необхідні для доповнення та конкретизації узагальнених вартісних показників синтетичного обліку. Кількість аналітичних рахунків до певного синтетичного рахунку в кожному підприємстві залежить від особливостей обліковуваних об'єктів.

Синтетичні та аналітичні рахунки тісно пов'язані між собою, оскільки записи на них ґрунтуються на тих самих документах і відображають ті самі якісно однорідні господарські операції, але різного ступеня деталізації. Кожна господарська операція повинна бути одночасно записана на синтетичному та аналітичному рахунках, тому між рахунками синтетичного та аналітичного обліку існує тісний взаємний зв'язок:

- на синтетичному рахунку і на рахунках аналітичного обліку залишки записуються в тій самій частині рахунку (в дебеті або кредиті);
- коли дебетують або кредитують синтетичний рахунок, одночасно дебетують або кредитують відповідні аналітичні рахунки;
- кожен операцію на рахунках синтетичного обліку записують загальною сумою, а на відповідних аналітичних рахунках – частковими сумами;
- сума оборотів і залишки (сальдо) аналітичних рахунків повинні дорівнювати оборотам і залишку синтетичного рахунку, який їх об'єднує.

Розглянемо приклад за нижченаведеною господарською операцією.

Припустимо, що на початок місяця в господарстві на рахунку “Виробничі запаси” значився залишок на суму 82000,00 грн в т.ч. “Матеріал “А” – 4000 одиниць по 10,00 грн за одиницю на суму 40000,00 грн “Матеріал “В” – 2000 одиниць по 21,00 грн за одиницю на суму 42000,00 грн.

Протягом місяця відбулися господарські операції.

Операція 1. Господарством закуплено у постачальника: “Матеріалів “А” – 200 одиниць по 10,00 грн на суму 2000,00 грн; “Матеріалів “В” – 50 одиниць по 21,00 грн на суму 1050,00 грн. Загальна вартість закуплених матеріалів дорівнює 3050,00 грн.

Ця операція зумовила збільшення кількості та вартості на активному рахунку “Виробничі запаси” і її слід записати на дебет цього рахунку.

З іншого боку, при цьому збільшилася заборгованість перед постачальником, тому її треба записати на кредит пасивного рахунку “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

Синтетичні рахунки

ДТ “Виробничі запаси”		КТ	ДТ “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”		КТ
Сальдо	82000,00			1).	3050,00
1).	3050,00		Оборот		3050,00
Оборот:	3050,00		Сальдо		3050,00
Сальдо	85050,00				

Аналітичні рахунки до синтетичного рахунку “Виробничі запаси”

Рахунок “Матеріал А”

№ запису	Зміст записів	Одиниця вимірювання	Ціна, грн	Дебет		Кредит	
				Кількість	Сума, грн	Кількість	Сума, грн
1	2	3	4	5	6	7	8
	Сальдо початкове	шт.	10,00	4000	40000,00		
1	Одержано від постачальника	”	10,00	200	2000,00		
	Оборот	”	10,00	200	2000,00		
	Сальдо кінцеве			4200	42000,00		

Рахунок “Матеріал В”

№ за-пису	Зміст записів	Одиниця вимі-рювання	Ціна, грн	Дебет		Кредит	
				Кіль-кість	Сума, грн	Кіль-кість	Сума, грн
	Сальдо початкове	шт.	21,00	2000	42000,00		
1	Одержано від постачальника	„	21,00	50	1050,00		
	Оборот	„	21,00	50	1050,00		
	Сальдо кінцеве			2050	43050,00		

Щоб не ускладнювати приклад, ми передбачили обороти лише по дебету рахунків. У нашому прикладі загальна сума початкового сальдо на синтетичному рахунку “Виробничі запаси” становить 82000,00 грн і дорівнює сумі залишків аналітичних рахунків “Матеріал А” та “Матеріал В” (40000,00 грн + 42000,00 грн). Дебетовий оборот дорівнює 3050,00 грн (2000,00 грн + 1050,00 грн).

Кінцевий залишок дорівнює 85050,00 грн. (42000,00 грн + 43050,00 грн).

Відсутність такої рівності свідчить про наявність помилок, які треба знайти і негайно виправити. Тому аналітичний облік має велике контрольне значення для правильності ведення бухгалтерського обліку.

Рахунки аналітичного бухгалтерського обліку об’єднуються безпосередньо відповідним **синтетичним рахунком**.

Наприклад, аналітичні рахунки розрахунків окремих працівників із заробітної плати – одним синтетичним рахунком “Розрахунки за виплатами працівникам”.

Проте у підприємствах виникає потреба у додатковому групуванні однорідних аналітичних рахунків у межах синтетичного рахунку для одержання узагальнених показників (по групі аналітичних рахунків), необхідних для складання балансу і окремих форм звітності, економічного аналізу й оперативного керівництва діяльністю підприємства. Таке групування здійснюють за допомогою **субрахунків**.

Призначення, суть і характеристика субрахунків

Субрахунки, як правило, відкривають до синтетичних рахунків, що мають багато рахунків аналітичного обліку.

Наприклад, до синтетичного рахунку “Виробничі запаси” аналітичні рахунки групують за однорідними видами на субрахунках.

1. Сировина та матеріали.
2. Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби.
3. Паливо.
4. Тара і тарні матеріали.
5. Будівельні матеріали.
6. Матеріали передані в переробку.
7. Запасні частини.
8. Матеріали сільськогосподарського призначення.
9. Інші матеріали.

Подальшою деталізацією субрахунків є аналітичні рахунки, які відображають стан і рух кожного виду господарських активів за назвою, місцем зберігання, відповідальними особами тощо, як в натуральних, так і в грошовому вимірниках.

Взаємний зв'язок синтетичних рахунків із субрахунками та рахунками аналітичного обліку розглянемо за нижченаведеною схемою (рис. 4.1).

З наведеної схеми видно, що субрахунки об'єднують аналітичні рахунки, які, у свою чергу, узагальнюються синтетичним рахунком. Перелік субрахунків, в яких узагальнюються дані аналітичного обліку, є обов'язковим і єдиним для всіх підприємств відповідної галузі. Він вказує напрям, в якому повинні групуватися показники аналітичного обліку. Цим забезпечується можливість одержання зведених показників однорідних підприємств у галузях і народному господарстві в цілому.

Отже, рахунки синтетичного і аналітичного обліку взаємопов'язані між собою, доповнюють один одного і дають повне уявлення про стан і рух господарських активів, зміни їх джерел і здійснення господарських процесів. Тільки в тісному взаємозв'язку і єдності синтетичного та аналітичного обліку можливий повний і всебічний контроль за діяльністю підприємств.

Отже, між бухгалтерським балансом і рахунками обліку існує тісний взаємозв'язок, тобто сальдо активних рахунків відображаються в активі, а пасивних – у пасиві балансу, а активно-пасивних – в активі та пасиві балансу, про що йшла мова при розгляді типів змін у балансі. Зазначимо, що синтетичні рахунки прийнято називати рахунками першого порядку, субрахунки – другого, аналітичні рахунки – третього порядку.

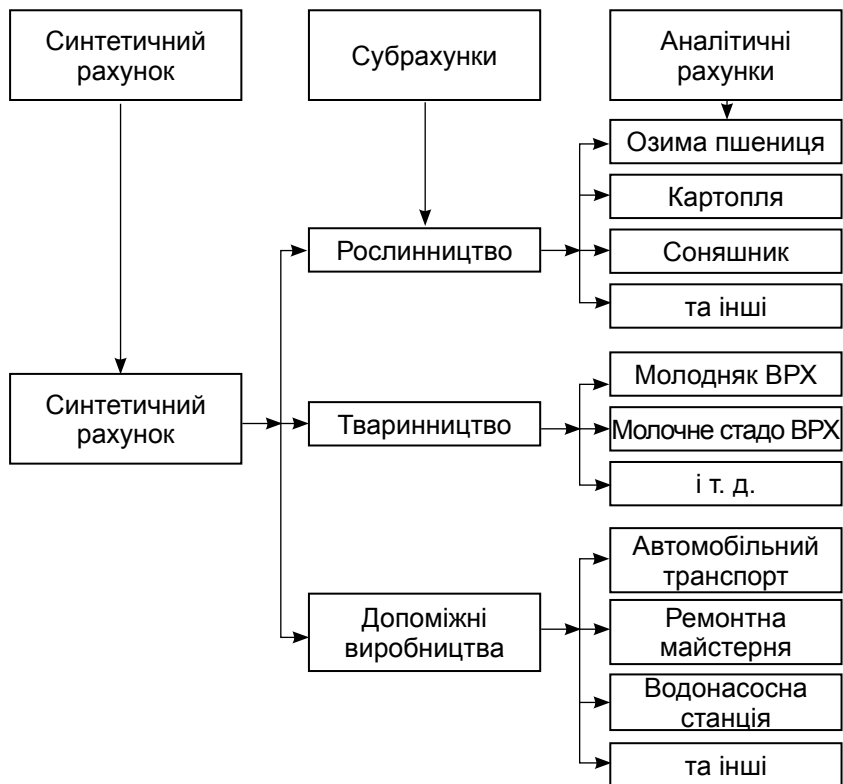


Рис. 4.1. Взаємний зв'язок синтетичного рахунку "Виробництво" із субрахунками та аналітичними рахунками

4. 6. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку

Для перевірки повноти та правильності записів на рахунках бухгалтерського обліку, складання економічної звітності, а також загального ознайомлення із станом і змінами господарських активів, їх джерел дані поточного бухгалтерського обліку за звітний період необхідно узагальнювати. Одним із способів такого узагальнення є складання *оборотних відомостей*.

Яким способом узагальнюють дані поточного бухгалтерського обліку?

Оборотні відомості складають як за *синтетичними*, так і *аналітичними* рахунками. У них показують обороти на рахунках за звітний період, а також стан господарських активів та їх джерел на початок і кінець звітного періоду. Ознайомимося з формою, порядком складання та призначенням оборотної відомості по синтетичних рахунках.

Який порядок узагальнення даних синтетичного обліку?

Оборотна відомість за синтетичними рахунками будується у вигляді багатогранної таблиці, в першій графі якої записують назву рахунків, а в наступних – дебетові та кредитові залишки на початок звітного періоду, дебетові та кредитові обороти рахунків за звітний період, а також залишки на кінець звітного періоду. У кінці оборотної відомості по кожній із граф визначають підсумки.

Розглянемо приклад складання оборотної відомості по синтетичних рахунках.

Оборотна відомість за синтетичними рахунками за вересень 200__ р. (тис. грн)

Назва рахунку	Залишки на 1 вересня		Обороти за місяць		Залишки на 1 жовтня	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
Основні засоби	8150		1500	500	9150	
Виробничі запаси	4500		500	600	4400	
і т. д.						
Статутний капітал		9200	2000	1500		8700
і т. д.						
Разом	39814	39814	9300	9300	42750	42750

Оборотна відомість рахунків синтетичного обліку має виняткове контрольне значення для перевірки правильності та повноти записів на рахунках. Вона ґрунтується на трьох парах рівних підсумків:

- рівність підсумків дебетових і кредитових залишків на початок звітного періоду;
- рівність підсумків дебетових і кредитових оборотів за звітний період;

- рівність підсумків дебетових і кредитових залишків на кінець звітного періоду.

Рівність *дебетових і кредитових* залишків на початок звітного періоду зумовлена рівністю підсумків *активу* і *пасиву* балансу, який є основою для запису початкових залишків на активних і пасивних рахунках.

Рівність підсумків другої пари граф, тобто *оборотів по дебету* і *кредиту*, зумовлена подвійним записом операцій, згідно з яким по кожній операції на дебет і кредит різних рахунків записують однакової суми.

Третя рівність (сума кінцевих залишків по дебету і кредиту рахунків) зумовлена двома попередніми рівностями. Якщо на початок звітного періоду суми дебетових і кредитових залишків усіх синтетичних рахунків рівні між собою, а також рівні суми оборотів по дебету та кредиту за звітний період, то суми залишків активних і пасивних рахунків на кінець звітного періоду також повинні бути рівними.

Порушення цих рівностей свідчить про помилки, які допущені в бухгалтерських записах або при складанні оборотної відомості. Оборотною відомістю за синтетичними рахунками використовують для складання балансу на наступну звітну дату. Отже, оборотна відомість за синтетичними рахунками є способом узагальнення даних поточного обліку з метою перевірки правильності й повноти записів та складання балансу, а також загального ознайомлення зі станом і змінами активів і пасивів господарства.

Зауважимо, що в практиці організації бухгалтерського обліку використовується також шахова оборотна відомість, про що йтиме мова на лабораторно-практичних заняттях.

Крім оборотних відомостей за рахунками синтетичного обліку в практиці бухгалтерського обліку складають також оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку.

Оборотні відомості за аналітичними рахунками складають на підставі даних поточного аналітичного обліку за певний звітний період (як правило, за місяць). Техніка складання цих оборотних відомостей така ж, як і за рахунками синтетичного обліку. За рахунками синтетичного обліку щомісячно складають одну оборотну відомість, а аналітичного – по кожній групі аналітичних рахунків, об'єднаних одним певним синтетичним рахунком.

Оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку різні за будовою, що зумовлено застосуванням різних вимірників. Так, аналітичний облік матеріальних цінностей ведуть одночасно в натуральному та грошовому вимірниках, тому в оборотних відомостях за аналітичними матеріальними рахунками передбачені графи для запису їх кількості і вартості.

Для початкового та кінцевого залишку (сальдо) в оборотних відомостях за такими рахунками відводять тільки одну графу, оскільки ***кредитового залишку на матеріальних рахунках не може бути.***

Аналітичний облік розрахунків і джерел формування господарських активів ведуть тільки в грошовому вимірнику, тому в оборотних відомостях за такими рахунками передбачені графи тільки для грошових показників.

**Порядок
узагальнення даних
аналітичного обліку**

На відміну від оборотних відомостей за рахунками синтетичного обліку оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку не мають трьох пар рівних підсумків. Це пояснюється тим, що кожен оборотну відомість за рахунками аналітичного обліку складають тільки за одним синтетичним рахунком.

Зазначимо, що в оборотній відомості за аналітичними рахунками початкові та кінцеві залишки залежно від того, якими є рахунки (активними чи пасивними), будуть дебетовими або кредитовими.

Оскільки записи на синтетичних та аналітичних рахунках роблять паралельно на підставі тих самих документів, то при правильному веденні обліку суми оборотів і залишків в оборотній відомості за аналітичними рахунками повинні дорівнювати сума оборотів і залишків відповідного синтетичного рахунку. Порухення цієї рівності свідчить про помилки в записах на бухгалтерських рахунках.

Розглянемо приклад оборотної відомості за аналітичними рахунками синтетичного рахунку “Виробничі запаси”.

Оборотна відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунку “Виробничі запаси” за жовтень 200_ р.

Назва аналітичного рахунку	Одиниця виміру	Ціна, грн	Залишок на 1 жовтня		Оборот за місяць				Залишок на 1 листопада	
			Кількість	Сума, грн	надходження		вибуття		Кількість	Сума, грн
					Кількість	Сума, грн	Кількість	Сума, грн		
Матеріал “А”	од.	20,00	100	2000,00	10	200,00	5	100,00	105	2100,00
і т. д.										
Разом	-	-	-	9500,00	-	5500,00	-	10500,00	-	4500,00

Отже, оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку є способом узагальнення оборотів і залишків за всіма аналітичними рахунками, що об'єднуються відповідним синтетичним рахунком і призначені для перевірки правильності облікових записів на цих рахунках, а також для спостереження за станом і рухом окремих видів активів господарства та їх джерел.

Після освоєння теоретичного матеріалу необхідно звернути увагу на з'ясування суті і призначення рахунків бухгалтерського обліку. Особливу увагу приділити побудові та характеристиці рахунків для обліку господарських активів (засобів), джерел їх утворення та господарських процесів. Ознайомитися з питаннями подвійного запису (подвійне відображення), кореспонденцією рахунків, простими та складними кореспонденціями рахунків. Важливе значення має засвоєння питань, пов'язаних з хронологічною та систематичною реєстрацією господарських операцій.

Після вивчення вищенаведеного матеріалу треба засвоїти характер синтетичних, аналітичних рахунків і субрахунків як складової частини синтетичного та аналітичного обліку, що допоможе з'ясувати взаємозв'язок між синтетичними й аналітичними рахунками та синтетичних рахунків з балансом, а також методику узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.

Після засвоєння теоретичного матеріалу необхідно самостійно виконати нижченаведені завдання з метою контролю за вивченням матеріалу.

Завдання 1

На підставі умовних даних (табл.16) про залишки господарських активів (засобів) та джерел їх утворення на початок звітного року складіть баланс підприємства “Вперед” за станом на _____20__ р. (табл. 17).

16. Залишки господарських активів (засобів) та джерел їх утворення підприємства “Вперед” за станом на _____20__ р.

№ п/п	Господарські активи (засоби) і джерела їх утворення	Сума, грн
1.	Основні засоби (первісна вартість)	297200
2.	Короткострокові позики банків	7140
3.	Знос основних засобів	22500
4.	Розрахунки з підзвітними особами	30
5.	Насіння і корма	31400
6.	Поточні біологічні активи	31640
7.	Розрахунки з постачальниками і підрядчиками (пасив)	1160
8.	Розрахунки з оплати праці	14520
9.	Поточний рахунок в національній валюті	41418
10.	Матеріали	9470
11.	Незавершене виробництво	10440
12.	Каса	305
13.	Інші рахунки в банках	17147
14.	Резервний капітал	8850
15.	Статутний капітал	384880

Баланс підприємства необхідно скласти за нижченаведеною формою.

**17. Баланс підприємства “Вперед”
за станом на 1 _____ 20__ р.**

Актив

Пасив

№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума, грн
	БАЛАНС			БАЛАНС	

1.2. На підставі даних складеного балансу (див. завдання 1.1) відкрийте синтетичні рахунки бухгалтерського обліку. Для виконання завдання запишіть на них початкове сальдо по дебету або по кредиту рахунків за схемою:

ДГ	Рах.10. “Основні засоби”	КГ	ДГ	Рах.40. “Статутний капітал”	КГ	
Сальдо 297200				Сальдо 384880		
ДГ	КГ		ДГ	КГ	ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

1.3. На підставі нижченаведених господарських операцій (табл. 18) за звітний період складіть бухгалтерські проводки та запишіть їх до “Журналу реєстрації господарських операцій” (форма табл. 19), після чого запишіть їх на відкритих рахунках бухгалтерського обліку. Потім необхідно підрахувати на рахунках бухгалтерського обліку суми оборотів (по дебету і кредиту) та заключити рахунки (підрахувати сальдо). Складіть баланс на кінець звітного періоду (табл. 20).

**18. Перелік і зміст господарських операцій підприємства
“Вперед” за _____ 20__ р.**

№ п/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн
1.	Перераховані з поточного рахунку кошти за закуплені матеріали	560
2.	Зарахована на поточний рахунок підприємства короткострокова позика банку	9000
3.	Одержані з поточного рахунку в банку і оприбутковані в касу господарства кошти для виплати заробітної плати	14100
4.	Видано з каси господарства	
	а) заробітну плату робітникам і службовцям	13800
	б) зав. господарством Петрову І.П. в підзвіт кошти на господарські витрат	200
	Разом	14000
5.	Оприбутковані запасні частини, за які господарство не розрахувалося	3180
6.	Списується використаний фураж на відгодівлю продуктивних тварин	2680
7.	Зав. господарством Петровим І.П. закуплені та передані на склад різні господарчі матеріали	150
8.	Віднесені витрати на відрядження головного агронома Морозова П.С. на загальновиробничі витрати	300
9.	Внесена в касу господарства невикористана сума грошей, одержаних у підзвіт зав. господарством Петровим І.П.	50
10.	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим на снігозатриманні	870
11.	Нарахована заробітна плата працівникам тваринництва	2800
12.	Перерахована з поточного рахунку заборгованість постачальникам	1060
13.	Надійшли в господарство і оприбутковані 3 голови молодняка тварин	900
14.	Оприбутковані мінеральні добрива, за які господарство не розрахувалося	3000

**19. “Журнал реєстрації господарських операцій”
підприємства “Вперед” за _____ 20__ р.**

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1.	Перераховано з поточного рахунку кошти за закуплені матеріали	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	31 “Поточний рахунок”	560

**20. Баланс підприємства “Вперед”
за станом на _____ 20__ р.**

Актив

Пасив

№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума, грн
	БАЛАНС			БАЛАНС	

Завдання 2

Виконання завдання передбачено для самостійної роботи за межами занять.

На підставі нижченаведених умовних даних підприємства “Україна” про залишки господарських активів (засобів), джерел їх утворення на початок звітної періоду (табл. 21) та переліку виконаних господарських операцій за звітний період 20__ р. (табл. 22) виконайте завдання 2 за вимогами, які передбачені завданням 1 (1.1 – 1.3), для чого використайте нижченаведені таблиці та макети рахунків (табл. 23, 24, 25).

21. Залишки господарських активів (засобів) і джерел їх утворення підприємства “Україна” за станом на початок звітного періоду 20__ р.

№ п/п	Господарські активи (засоби) та джерела їх утворення	Сума, грн
1.	Основні засоби	1606210
2.	Готова продукція	32976
3.	Корми	2000
4.	Статутний капітал	1172605
5.	Знос основних засобів	315303
6.	Матеріали	10692
7.	Короткострокові позики банку	12505
8.	Нафтопродукти	5730
9.	Розрахунки з оплати праці	178808
10.	Запасні частини	15381
11.	Поточні біологічні активи	89408
12.	Розрахунки з кредиторами	5604
13.	Резервний капітал	36500
14.	Нематеріальні активи	28527
15.	Незавершене виробництво	52111
16.	Каса	213
17.	Нерозподілений прибуток	220100
18.	Поточний рахунок в національній валюті	105502
19.	Розрахунки з різними дебіторами	2480
20.	Розрахунки з підзвітними особами	95

22. Перелік і зміст господарських операцій підприємства “Україна” за звітний період 20__ р.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн
1	2	3
1.	Від постачальника одержані різні матеріали, розрахунки не проведені	2300
2.	Одержані з поточного рахунку банку і оприбутковані в касу господарства кошти для виплати заробітної плати	76500
3.	Видана з каси господарства заробітна плата робітникам та службовцям	76000
4.	Перерахована з розрахункового рахунку банку кредиторська заборгованість різним установам	5000
5.	Використані для підживлення цукрових буряків і овочевих культур мінеральні добрива	2240
6.	Оприбутковані одержані на птахофермі курячі яйця	1200

1	2	3
7.	Перераховані на розрахунковий рахунок господарства кошти від дебіторів	2480
8.	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим на підживленні цукрових буряків і овочевих культур	2100
9.	Нараховано органам соціального страхування та соціального забезпечення внески – 29,66 % від суми нарахованої заробітної плати (див. операцію 8 – суму визначити)	
10.	Нараховано підрядчикам за виконані роботи	1100
11.	Нарахована заробітна плата дояркам	1120
12.	Нараховано органам соціального страхування та соціального забезпечення внески – 29,66 % від суми нарахованої заробітної плати (див. операцію 11 – суму визначити)	
13.	Списується непридатний до використання трактор (залишкова вартість)	2350
14.	Списується нарахований за період експлуатації знос трактора	1400
15.	Оприбутковано приплід ВРХ (додаткові біологічні активи)	2850
16.	Списується використаний фураж на продуктивних тварин	1349
17.	Зав. господарством куплені та здані на склад для потреб господарства МШП	95

23. Баланс підприємства "Україна" на початок звітного періоду 20__ р.

Актив			Пасив		
№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума, грн
	БАЛАНС			БАЛАНС	

Макети рахунків бухгалтерського обліку до завдання 2.

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КТ

ДГ	КТ

ДГ	КТ

ДГ	КТ

ДГ	КТ

ДГ	КТ

ДГ	КТ

ДГ	КТ

ДГ	КТ

24. Журнал реєстрації господарських операцій підприємства “Україна” за звітний період 20__ р.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5

1	2	3	4	5

**25. Баланс підприємства “Україна”
на кінець звітної періоду 20 ____ р.**

Актив			Пасив		
№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума, грн
	БАЛАНС			БАЛАНС	

Завдання 3

3.1. На підставі даних бухгалтерського балансу господарства “Кринківське” (дані умовні) за станом на _____ 20 ____ р. (табл. 26) відкрийте синтетичні рахунки бухгалтерського обліку в нижченаведених макетах.

**26. Баланс господарства “Кринківське” за станом на _____
20 ____ р. (умовні дані)**

Актив			Пасив		
№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума, грн
1.	Основні засоби:		1.	Статутний капітал	1093075
	первісна вартість	1022900	2.	Розрахунки з оплати праці	
	знос основних засобів	212400			18800
	залишкова вартість	810500	3.	Короткострокові позики банків	14250
2.	Готова продукція	62400			
3.	Виробничі запаси	11100	4.	Розрахунки з постачальниками і підрядниками	117500
4.	Незавершене виробництво	55750			
5.	Каса	150			
6.	Рахунки в банках	183700			
7.	Розрахунки з покупцями і замовниками	120025			
	БАЛАНС	1243625		БАЛАНС	1243625

Макети рахунків бухгалтерського обліку до завдання 3.1 і 3.2.

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

3.2. На підставі нижченаведених даних (табл. 27) відкриті аналітичні рахунки до балансового рахунку “Виробничі запаси”, субрахунок “Матеріали сільськогосподарського призначення” на схематичних зображеннях рахунків наведених вище.

27. Відомість залишків на синтетичному рахунку “Виробничі запаси” субрахунок “Матеріали сільськогосподарського призначення” за станом на _____ 20__ р. підприємства “Кринківське”

№ п/п	Аналітичний рахунок	Сальдо на 1 _____ 2000 р.	
		Кількість одиниць	Сума, грн
1.	Матеріали “А”	100	5000
2.	Матеріали “В”	305	6100
	Разом		11100

3.3. На підставі нижченаведених господарських операцій (табл. 28) за _____ місяць складіть бухгалтерські проводки та запишіть їх до “Журналу реєстрації господарських операцій”, потім рознесіть (запишіть) на синтетичні та аналітичні рахунки.

Необхідно підрахувати обороти на синтетичних та аналітичних рахунках за _____ місяць, визначити сальдо на кінець місяця та скласти баланс господарства на кінець звітного періоду (макет “Журналу реєстрації господарських операцій” та балансу наведені в табл. 29, 30).

28. Перелік та зміст господарських операцій підприємства “Кринківське” за _____ 20__ р.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн
1	2	3
1.	Одержані та оприбутковані на склад підприємства матеріали “А” (кількість 300 одиниць) від постачальника заводу “Прогрес” (розрахунки не проведені)	15000
2.	Одержані та оприбутковані на склад господарства матеріали “В” (кількість 200 одиниць) від постачальника Кринківського райагросервісу (розрахунки не проведені)	4000
3.	Перераховано з поточного рахунку банку в порядку погашення кредиторської заборгованості:	

1	2	3
	а) заводу "Прогрес"	15000
	б) Кринківському райагросервісу	4000
	Разом	19000
4.	На основне виробництво списуються використані матеріали "А" (кількість 50 одиниць)	2500
5.	На допоміжні виробництва списуються матеріали:	
	"А" (кількість – 25 одиниць)	1250
	"В" (кількість – 200 одиниць)	4000
	Разом	5250
6.	Нарахована заробітна плата працівникам основного виробництва	945
7.	Нарахована заробітна плата працівникам допоміжного виробництва	739
8.	Списується вартість послуг вантажного автотранспорту на основне виробництво	274
9.	Списується вартість використаної електроенергії допоміжними виробництвами	347
10.	Нараховано знос основних засобів допоміжних виробництв	837

**29. Журнал реєстрації господарських операцій підприємства
"Кринківське" за _____ 20__ р.**

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5

1	2	3	4	5

30. Баланс підприємства “Кринківське” за станом на _____ 20__ р.

Актив			Пасив		
№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума, грн
	БАЛАНС			БАЛАНС	

Завдання 4

4.1. На підставі даних балансу господарства (дані умовні) “Іванівське” за станом на 1 _____ 20__ р. (табл. 31) відкрийте синтетичні рахунки бухгалтерського обліку в макетах рахунків, наведених нижче.

**31. Баланс підприємства “Іванівське” за станом на _____
20____ р. (умовні дані)**

Актив

Пасив

№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума, грн
1	2	3	4	5	6
1.	Основні засоби:		1.	Статутний капітал	627468
	первісна вартість	477468	2.	Резервний капітал	103700
	знос основних засобів	57468	3.	Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги	1740
	залишкова вартість	420000			
2.	Поточні біологічні активи	1297	4.	Поточні зобов'язання за виплатами працівникам	8640
3.	Готова продукція	4359			
4.	Матеріали	10800			
5.	Незавершене виробництво	130750			
6.	Каса	40			
7.	Поточний рахунок в національній валюті	166219			
8.	Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги	820			
9.	Корма	7263			
	БАЛАНС	741548		БАЛАНС	741548

Макети рахунків бухгалтерського обліку до завдання 4.1 і 4.2.

ДТ	КТ

ДТ	КТ

ДТ	КТ

ДТ	КТ

ДТ	КТ

ДТ	КТ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

ДГ	КГ

4.2. На підставі нижченаведених даних (табл. 32) відкрийте аналітичні рахунки до балансового рахунку “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” в макетах рахунків, наведених вище.

32. Відомість залишків на синтетичному рахунку “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” за станом на _____ 20__ р. підприємства “Іванівське”

№ п/п	Підприємства	Сума, грн	
		Дебет	Кредит
1.	Першотравневий комбикормовий завод		710
2.	Червонопавлівське відділення райагросервісу		340
3.	Іванівське відділення райагросервісу		690
	Разом		1740

4.3. На підставі нижченаведених господарських операцій (див. табл. 33) за _____ місяць в підприємстві “Іванівське” складіть бухгалтерські проводки та запишіть їх до “Журналу реєстрації господарських операцій”, потім рознесіть (запишіть) їх на синтетичні та аналітичні рахунки. Після цього потрібно підрахувати обороти на синтетичних та аналітичних рахунках за _____ місяць, визначити сальдо на кінець місяця та скласти баланс господарства на кінець звітного періоду.

Макети “Журналу реєстрації господарських операцій” та балансу наведені в табл. 34 і 35.

33. Перелік і зміст господарських операцій підприємства “Іванівське” за _____ місяць 20__ р.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн
1	2	3
1.	Одержана від урожаю та оприбуткована зелена маса	21780
2.	Одержані та оприбутковані на склад від Червонопавлівського відділення райагросервісу нафтопродукти, розрахунок не виконаний	14000
3.	Одержано від урожаю та оприбутковано зерно озимої пшениці	24668
4.	Перераховано поточного рахунку банку Першотравневої конторі зв'язку аванс за послуги зв'язку	450
5.	Списуються використані корми на поголів'я продуктивних тварин	1790
6.	Акцептовано рахунок Першотравневого комбикормового заводу за одержані до складу та оприбутковані комбикорми	1000
7.	Перераховано з поточного рахунку в банку в порядку погашення кредиторської заборгованості:	
	Першотравневному комбикормовому заводу	1710
	Червонопавлівському відділенню райагросервісу	14340

1	2	3
	Івановському відділенню райагросервісу	690
	Разом	16740
8.	Акцептовано рахунок Іванівського відділення райагросервісу за одержані до складу та оприбутковані запасні частини	7805

**34. Журнал реєстрації господарських операцій підприємства
"Іванівське" за _____ 20__ р.**

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	

Завдання 5

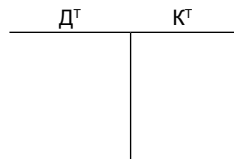
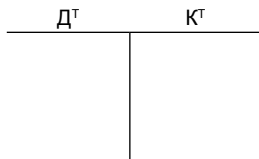
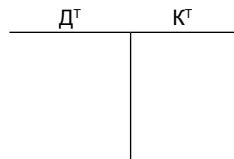
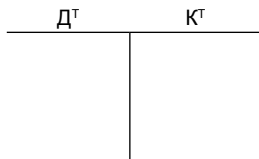
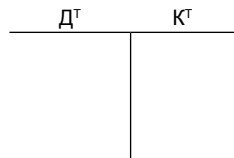
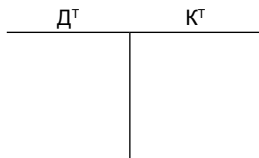
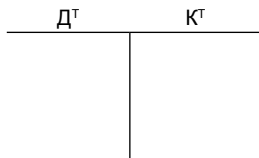
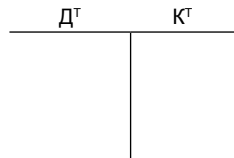
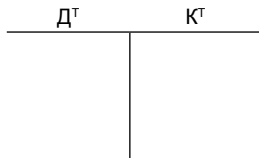
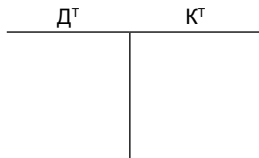
5.1. На підставі даних балансу підприємства “Сосницьке” (умовні дані) за станом на 1 _____ 20__ р. (табл. 36) відкрийте синтетичні рахунки бухгалтерського обліку в макетах рахунків, наведених нижче.

36. Баланс підприємства “Сосницьке” за станом на _____ 200_ р. (умовні дані)

Актив			Пасив		
№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума, грн
1.	Основні засоби:		1.	Статутний капітал	576332
	первісна вартість	474870	2.	Резервний капітал	30586
	знос основних засобів	33620	3.	Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги	830
	залишкова вартість	441250			
2.	Поточні біологічні активи	16600	4.	Поточні зобов'язання за розрахунками з працівниками	5340
3.	Готова продукція	24520			
4.	Матеріали	3850			
5.	Нафтопродукти	750	5.	Короткострокові позики банків	9000
6.	Будівельні матеріали	610			
7.	Малоцінні та швидкозношувані предмети	1320			
8.	Незавершене виробництво	53410			
9.	Каса	698			
10.	Поточний рахунок в банку	79000			
11.	Розрахунки з підзвітними особами	80			
	БАЛАНС	622088		БАЛАНС	622088

Макети рахунків бухгалтерського обліку до завдання 5.1 і 5.2.

Д ^т	К ^т	Д ^т	К ^т	Д ^т	К ^т



Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г

5.2. На підставі нижченаведених даних (табл. 37) відкрийте аналітичні рахунки до балансових рахунків “Розрахунки за виплатами працівникам” і “Розрахунки з різними дебіторами” субрахунок “Розрахунки з підзвітними особами” за станом на _____ 20__ р. підприємства “Сосницьке” в вищенаведених макетах .

37. Відомість залишків на синтетичних рахунках “Розрахунки за виплатами працівникам” і “Розрахунки з різними дебіторами” субрахунок “Розрахунки з підзвітними особами” за станом на _____ 20__ р. підприємства “Сосницьке”

№ п/п	Рахунки	Сума, грн	
		Д ^Г	К ^Г
Синтетичний рахунок “Розрахунки за виплатами працівникам”			
1.	Антоненко С.Я.		1140,00
2.	Биков В.І.		245,00
3.	Бурикін В.С.		341,00
4.	Войтенко К.І.		1300,00
5.	Інші працівники (умовно за списком)		2314,00
	РАЗОМ		5340,00
Синтетичний рахунок “Розрахунки з різними дебіторами” субрахунок “Розрахунки з підзвітними особами”			
1.	Зубков І.А.	27,00	
2.	Курилкіна О.І.	32,00	
3.	Бурикїна С.С.	21,00	
	РАЗОМ	80,00	

На підставі нижченаведених господарських операцій (табл. 38) за місяць в підприємстві “Сосницьке” складіть бухгалтерські проводки та запишіть їх до “Журналу реєстрації господарських операцій”, а потім рознесіть (запишіть) їх на синтетичні та аналітичні рахунки. На підставі даних зафіксованих на синтетичних і аналітичних рахунках за місяць необхідно підрахувати суми оборотів, визначити сальдо на кінець місяця (заклучити рахунки) та скласти баланс господарства на кінець звітного періоду. (Макети “Журналу реєстрації господарських операцій” та баланс наведені в табл. 39, 40).

38. Перелік і зміст господарських операцій підприємства “Сосницьке” за _____ місяць 20__ р.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн
1	2	3
1.	Перераховано з поточного рахунку банку постачальникам в погашення кредиторської заборгованості	830,00
2.	Одержані та оприбутковані в касу господарства з банку кошти для виплати заробітної плати та на господарські витрати	6200,00
3.	Виплачена заробітна плата працівниками господарства:	
	Антоненко С.Я.	1140,00
	Бикову В.І.	245,00
	Бурикіну В.С.	341,00
	Войтенко К.І.	1300,00
	Іншим працівникам	2314,00
	РАЗОМ	5340,00
4.	Закуплені підзвітними особами та передані на склад господарства:	
	Зубковим І.А. – малоцінні та швидкозношувані предмети	30,00
	Бурикіною О.І. – малярні фарби	12,00
	Курилкіною С.С. – медикаменти для лікування	25,00
	РАЗОМ	67,00
5.	Здані в касу господарства невикористані підзвітні кошти:	
	Курилкіною О.І.	7,00
	Бурикіною С.С.	9,00
	РАЗОМ	16,00
6.	Виплачено з каси господарства Зубкову І.А. перевитрату коштів згідно з авансовим звітом	3,00
7.	Видано з каси господарства в підзвіт на господарські витрати:	
	Зубкову І.А.	130,00
	Бурикіну С.С.	50,00
	Кабанець П.С.	95,00
	РАЗОМ	275,00

1	2	3
8.	Перераховано з поточного рахунку як передплата за запасні частини Іванівському райагросервісу	640,00
9.	Витрачено підзвітними особами:	
	Зубковим І.А. – за купівлю МШП	130,00
	Бурикіним С.С. – за куплені медикаменти	50,00
	Кабанець П.С. – за господарчі товари	95,00
	РАЗОМ	275,00
10.	Нарахована заробітна плата за виконані роботи в рослинництві за _____ місяць 20__ р.:	
	Антоненко С.Я.	175,00
	Бикову В.І.	197,00
	Бурикiну В.С.	137,00
	Іншим працівникам (умовно за списком)	678,00
	РАЗОМ	1187,00
11.	Списані нафтопродукти для опалення тваринницьких приміщень	10,00
12.	Оприбутковано одержане на МТФ-1 молоко	340,00
13.	Нараховано знос на трактори, що використовуються в рослинництві	324,00
14.	Нарахована заробітна плата головному агроному господарства тов. Петренко С.П.	876,00
15.	Нарахована заробітна плата головному бухгалтеру господарства тов. Цвиркун Г.П.	730,00

**39. Журнал реєстрації господарських операцій підприємства
“Сосницьке” за _____ 20__ р.**

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	

1	2	3	4	5	6	7
“Знос (амортизація) необоротних активів” 13						
РАЗОМ	x					x
Сальдо кінцеве по кредиту						

Завдання 9

Виправте помилкові записи, що наведені в довідці бухгалтерії, для чого необхідно скласти відповідні бухгалтерські проводки в “Журналі реєстрації господарських операцій” (табл. 45) та записати їх на рахунки бухгалтерського обліку (макети рахунків наведені нижче).

Довідка №1 бухгалтерії про помилкові записи на рахунках бухгалтерського обліку

1. За рахунком №344 за січень оприбутковано паливо, одержане від Сосницької нафтобази на суму 19384 грн, фактично одержано паливо на суму 19304 грн.

2. За реєстром на оприбуткування зерна озимої пшениці від урожаю поточного року зроблено такий запис: ДТ рахунку 27 “Продук-

ція сільськогосподарського виробництва” КТ рахунку 23 “Виробництво” субрахунок “Рослинництво” – на суму 19856 грн, фактично треба було оприбуткувати продукцію на суму 20857 грн.

3. Нарахована заробітна плата водію вантажного автомобіля тов. Петрову Г.Г. за _____ місяць 341 грн, фактично його заробітна плата з урахуванням доплати за класність дорівнює 342 грн.

4. По рахунку №915 за _____ (місяць) оприбутковані мінеральні добрива, одержані від Петровського районного відділення сільгоспхімії на суму 4298 грн, фактично одержано мінеральних добрив на суму 4170 грн.

5. Згідно з авансовим звітом зав. господарством Горобець П.С. оприбутковано МШП на суму 348 грн, фактично сума оприбуткованих МШП складає 308 грн.

45. Журнал реєстрації виправлених помилкових записів згідно з “Довідкою №1 бухгалтерії про помилкові записи на рахунках бухгалтерського обліку”

№ п/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		ДТ	КТ	
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				
6.				
7.				

Макети рахунків бухгалтерського обліку до завдання 9.

ДТ	КТ	ДТ	КТ	ДТ	КТ

Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г

Контрольні запитання

1. Суть і призначення рахунків бухгалтерського обліку.
2. Зміст і будова рахунків бухгалтерського обліку.
3. Особливості рахунків бухгалтерського обліку господарських активів (засобів), джерел їх утворення, розрахунків і господарських процесів.
4. Характеристика синтетичних, субрахунків і аналітичних рахунків бухгалтерського обліку та зв'язок між ними.
5. Подвійний запис, його суть і значення. Кореспонденція рахунків, порядок визначення кореспонденції рахунків.
6. Види бухгалтерських проводок.
7. Обороти і сальдо бухгалтерських рахунків. Порядок визначення і закономірності зміни сальдо бухгалтерських рахунків та їх взаємозв'язок з балансом підприємства.
8. Характеристика хронологічної і систематичної реєстрації господарських операцій.
9. Узагальнення даних поточного обліку. Оборотні відомості за синтетичними рахунками, їх будова та призначення.
10. Оборотні відомості за аналітичними рахунками, особливості їх будови та призначення.

Модуль (тема) 5

КЛАСИФІКАЦІЯ І ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

5.1. План рахунків бухгалтерського обліку – основа організації обліку на підприємствах

Рахунки бухгалтерського обліку є важливим джерелом різно-сторонньої інформації, необхідної для оперативного керівництва та контролю за станом і рухом господарських активів, наявністю та змінами джерел їх утворення, господарськими процесами та їх результатами.

На всіх підприємствах та в організаціях бухгалтерський облік організується на підставі “Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств і організацій” затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291, та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 892/4185 із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України (від 9 грудня 2002 р. № 1012, від 12 грудня 2003 р. № 671, від 24 вересня 2004 р. № 591, від 20 жовтня 2005 р. № 717, від 11 грудня 2006 р. № 1176, від 19 грудня 2006 р. № 1213), а в бюджетних установах на підставі “Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ”, затвердженого Головним управлінням Державного казначейства України наказом від 10 грудня 1999 р. № 114 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20 грудня за № 890/4183.

**Що являє собою
„План рахунків
бухгалтерського
обліку”?**

Планом рахунків бухгалтерського обліку називається систематизований перелік рахунків, який визначає організацію всієї системи поточного бухгалтерського обліку на підприємствах, в організаціях та установах.

План рахунків бухгалтерського обліку є не лише переліком рахунків, він також визначає схеми реєстрації та групування на рахунках фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденцію рахунків) у бухгалтерському обліку.

У плані рахунків кожному синтетичному рахунку та субрахунку, крім назви, в якій відображається їх економічний зміст, присвоюється певний умовний номер – код. У ньому за десятковою системою наведені коди (номери), найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) та субрахунків (рахунків другого порядку). Першою цифрою коду визначено **клас рахунків**, другою – номер синтетичного рахунку, третьою – номер субрахунку.

Наприклад, синтетичний рахунок “Поточні біологічні активи” має код 21, субрахунок “Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю” код 1 (211), “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” – код 2 (212), “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю” – код 3(213).

Складаючи бухгалтерські проводки, замість назви рахунків зазначають їх коди. Наприклад, господарська операція, внаслідок якої одержані кошти з поточного рахунку банку в касу господарства в сумі 5000,00 грн, в хронологічному порядку буде відображена так:

**Журнал реєстрацій господарських операцій
за _____ місяць 200_ р.**

№ п/п	Дата	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
			Дт	Кт	
1		Одержані гроші у касу з поточного рахунку банку	30 “Каса”	31.1 “Поточний рахунок банку в національній валюті”	5000,00

Слід мати на увазі, що поряд із затвердженням плану рахунків обов’язково затверджується відповідна інструкція до їх використання. Так, “Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій” була затверджена Міністерством фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 і зареєстрована в Міністерстві юстиції України 21 грудня за № 893/4186, а “Порядок використання Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ” затверджено наказом Головного управління Державного казначейства України від 10 грудня 1999 р. № 114.

Синтетичні рахунки і субрахунки чітко регламентовані Планом рахунків і інструкцією щодо його застосування. Щодо аналітичних рахунків, то їх назва і кількість установлюється безпосередньо госпо-

дарством, виходячи з норм “Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій”, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та управлінських потреб.

План рахунків та інструкція щодо його застосування спрямовані на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках. В інструкції наведена коротка інформація щодо характеристики і призначення синтетичних рахунків і субрахунків, типова схема реєстрації та групування інформації про господарські операції (кореспонденція рахунків першого порядку – синтетичних рахунків).

Бухгалтерський облік на субрахунках ведеться в аналітичному розрізі для забезпечення кількісно-сумової та якісної (марка, сорт, розмір тощо) інформації про наявність і рух об’єктів бухгалтерського обліку на відповідному синтетичному рахунку.

Розглянемо чинний “План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій” (табл. 5.1).

Рахунки розміщені в Плані рахунків у певній економічно обґрунтованій послідовності. В цілому план рахунків включає 10 класів рахунків (1-9 – класи балансових рахунків і 0 клас – позабалансові рахунки).

Таблиця 5.1

“ЗАТВЕРДЖЕНО”
 Наказ Міністерства фінансів України
 № 291 від 30 листопада 1999 р.,
 зареєстровано в Міністерстві юстиції України
 21 грудня 1999 р. за № 892/4185 із змінами і доповненнями,
 внесеними наказами Міністерства фінансів України
 (від 9 грудня 2002 р. № 1012, від 12 грудня 2003 р. № 671,
 від 24 вересня 2004 р. № 591, від 20 жовтня 2005 р. № 717,
 від 11 грудня 2006 р. № 1176, від 19 грудня 2006 р. № 1213)

ПЛАН
рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і
господарських операцій підприємств і організацій⁵

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
Клас 1. Необоротні активи				
10	Основні засоби	101	Земельні ділянки	Усі види діяльності
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Тварини	
		108	Багаторічні насадження	
11	Інші необоротні матеріальні активи	109	Інші основні засоби	Усі види діяльності
		111	Бібліотечні фонди	
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди	
		114	Природні ресурси	
		115	Інвентарна тара	
		116	Предмети прокату	
12	Нематеріальні активи	117	Інші необоротні матеріальні активи	Усі види діяльності
		121	Права користування природними ресурсами	
		122	Права користування майном	
		123	Права на комерційні позначення	

⁵ Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 892/4185

1	2	3	4	5
12		124	Права на об'єкти промислової власності	
		125	Авторське право та суміжні з ними права	
		127	Інші нематеріальні активи	
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	
		134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам	
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	Усі види діяльності
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	
		155	Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів	
16	Довгострокові біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	
		163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
		165	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю	
		166	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	

1	2	3	4	5
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	Усі види діяльності
		182	Довгострокові векселі одержані	
		183	Інша дебіторська заборгованість	
		184	Інші необоротні активи	
19	Гудвіл		За видами об'єктів інвестування	Усі види діяльності
		191	Гудвіл при придбанні	
		192	Негативний гудвіл	
		193	Гудвіл при приватизації (корпоратизації)	

Клас 2. Запаси

20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	Усі види діяльності
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	
		203	Паливо	
		204	Тара й тарні матеріали	
		205	Будівельні матеріали	
		206	Матеріали, передані в переробку	
		207	Запасні частини	
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення	
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільськогосподарські, підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
		212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	Усі види діяльності
23	Виробництво		За видами виробництва	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві		За видами продукції	Галузі матеріального виробництва

1	2	3	4	5
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	Промисловість
26	Готова продукція		За видами готової продукції	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	281	Товари на складі	Усі види діяльності
		282	Товари в торгівлі	
		283	Товари на комісії	
		284	Тара під товарами	
		285	Торгова націнка	
		286	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	
29			
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи				
30	Каса	301	Каса в національній валюті	Усі види діяльності
		302	Каса в іноземній валюті	
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті	Усі види діяльності
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті	
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті	
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	
32			
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті	Усі види діяльності
		332	Грошові документи в іноземній валюті	
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	

1	2	3	4	5
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	Усі види діяльності
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	Усі види діяльності
		352	Інші поточні фінансові інвестиції	
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	Усі види діяльності
		362	Розрахунки з іноземними покупцями	
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ	
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	Усі види діяльності
		372	Розрахунки з підзвітними особами	
		373	Розрахунки за нарахованими доходами	
		374	Розрахунки за претензіями	
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	
38	Резерв сумнівних боргів		376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок
			377	Розрахунки з іншими дебіторами
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	Усі види діяльності
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань				
40	Статутний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал		За видами капіталу	Кооперативні організації, кредитні спілки
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	Усі види діяльності
		422	Інший вкладений капітал	
		423	Дооцінка активів	
		424	Безплатно одержані необоротні активи	
		425	Інший додатковий капітал	
43	Резервний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності

1	2	3	4	5
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	Усі види діяльності
		442	Непокриті збитки	
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді	
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	Усі види діяльності
		452	Вилучені вклади й паї	
		453	Інший вилучений капітал	
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток	Усі види діяльності
		472	Додаткове пенсійне забезпечення	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів	
		475	Забезпечення призового фонду (резерв виплат)	
		476	Резерв на виплату джек-поту, не за- безпеченого сплатою участі у лотереї	
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	491	Технічні резерви	Страхова діяльність
		492	Резерви із страхування життя	
		493	Частка перестраховиків у технічних резервах	
		494	Частка перестраховиків у резервах із страхування життя	
		495	Результат зміни технічних резервів	
		496	Результат зміни резервів із страхування життя	
		497	Результат зміни резервів незароблених премій	
		498	Результат зміни резервів збитків	
Клас 5. Довгострокові зобов'язання				
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків у іноземній валюті	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	

1	2	3	4	5
50	Довгострокові позики	504	Відстрочені довгострокові кредити банків у іноземній валюті	Усі види діяльності
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облігаціями	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	Усі види діяльності
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
56			
57			
58			
59			
Клас 6. Поточні зобов'язання				
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		602	Короткострокові кредити банків у іноземній валюті	
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті	
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків у іноземній валюті	
		605	Прострочені позики в національній валюті	
		606	Прострочені позики в іноземній валюті	

1	2	3	4	5
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	Усі види діяльності
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	Усі види діяльності
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками	
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ	
64	Розрахунки за податками і платежами	641	Розрахунки за податками	Усі види діяльності
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	
		643	Податкові зобов'язання	
		644	Податковий кредит	
65	Розрахунки за страхуванням	651	За пенсійним забезпеченням	Усі види діяльності
		652	За соціальним страхуванням	
		653	За страхуванням на випадок безробіття	
		654	За індивідуальним страхуванням	
		655	За страхуванням майна	
66	Розрахунки за виплатами працівникам	661	Розрахунки за заробітною платою	Усі види діяльності
		662	Розрахунки з депонентами	
		663	Розрахунки за іншими виплатами	
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами	
68	Розрахунки за іншими операціями	681	Розрахунки за авансами одержаними	Усі види діяльності
		682	Внутрішні розрахунки	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	
		685	Розрахунки з іншими кредиторами	
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	Усі види діяльності

1	2	3	4	5
Клас 7. Доходи і результати діяльності				
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	Усі види діяльності
		702	Дохід від реалізації товарів	
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг	
		704	Вирахування з доходу	
		705	Перестраховування	
71	Інший операційний дохід	710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		711	Дохід від реалізації іноземної валюти	
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	
		713	Дохід від операційної оренди активів	
		714	Дохід від операційної курсової різниці	
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки	
		716	Відшкодування раніше списаних активів	
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	
719	Інші доходи від операційної діяльності			
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		722	Дохід від спільної діяльності	
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	

1	2	3	4	5
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		742	Дохід від реалізації необоротних активів	
		743	Дохід від реалізації майнових комплексів	
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці	
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	
		746	Інші доходи від звичайної діяльності	
75	Надзвичайні доходи	751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	Усі види діяльності
		752	Інші надзвичайні доходи	
76	Страхові платежі		За видами страхування	Усі види діяльності
77			
78			
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності	Усі види діяльності
		792	Результат фінансових операцій	
		793	Результат іншої звичайної діяльності	
		794	Результат надзвичайних подій	
Клас 8. Витрати за елементами				
80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів	Усі види діяльності
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів	
		803	Витрати палива й енергії	
		804	Витрати тари й тарних матеріалів	
		805	Витрати будівельних матеріалів	
		806	Витрати запасних частин	
80	Матеріальні витрати	807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	Усі види діяльності
		808	Витрати товарів	
		809	Інші матеріальні витрати	

1	2	3	4	5
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами й тарифами	Усі види діяльності
		812	Премії та заохочення	
		813	Компенсаційні виплати	
		814	Оплата відпусток	
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	
		816	Інші витрати на оплату праці	
82	Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на пенсійне забезпечення	Усі види діяльності
		822	Відрахування на соціальне страхування	
		823	Страхування на випадок безробіття	
		824	Відрахування на індивідуальне страхування	
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів	Усі види діяльності
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	
		833	Амортизація нематеріальних активів	
84	Інші операційні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
85	Інші затрати		За видами затрат	Усі види діяльності
86			
87			
88			
89			
Клас 9. Витрати діяльності				
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	Усі види діяльності
		902	Собівартість реалізованих товарів	
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг	
		904	Страхові виплати	
91	Загально-виробничі витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
93	Витрати на збут		За видами витрат	Усі види діяльності

1	2	3	4	5
94	Інші витрати операційної діяльності	940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		941	Витрати на дослідження і розробки	
		942	Собівартість реалізованої іноземної валюти	
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	
		944	Сумнівні та безнадійні борги	
		945	Втрати від операційної курсової різниці	
		946	Втрати від знецінення запасів	
		947	Нестачі і втрати від псування цінностей	
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки	
		949	Інші витрати операційної діяльності	
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	Усі види діяльності
		952	Інші фінансові витрати	
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		962	Втрати від спільної діяльності	
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	
97	Інші витрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		972	Собівартість реалізованих необоротних активів	
		973	Собівартість реалізованих майнових комплексів	
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	
		976	Списання необоротних активів	
		977	Інші витрати звичайної діяльності	
98	Податки на прибуток	981	Податки на прибуток від звичайної діяльності	Усі види діяльності
		982	Податки на прибуток від надзвичайних подій	
99	Надзвичайні витрати	991	Втрати від стихійного лиха	Усі види діяльності
		992	Втрати від техногенних катастроф і аварій	
		993	Інші надзвичайні витрати	

1	2	3	4	5
Клас 0. Позабалансові рахунки				
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу	Усі види діяльності
		022	Матеріали, прийняті для переробки	
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	
		024	Товари, прийняті на комісію	
		025	Майно в довірчому управлінні	
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	041	Непередбачені активи	Усі види діяльності
		042	Непередбачені зобов'язання	
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих	Усі види діяльності
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість	Усі види діяльності
		072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування			Усі види діяльності

Начальник управління методології
бухгалтерського обліку
Міністерства фінансів України

В.М.Пархоменко

Розглянемо коротко призначення та зміст кожного класу рахунків, звернувши, перш за все, увагу на назву і коди синтетичних рахунків і деяких субрахунків, які нами будуть використані при вивченні курсу “Теорія бухгалтерського обліку”.

Які характерні ознаки класів „Плану рахунків бухгалтерського обліку“?

Клас 1. Необоротні активи

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, довгострокових біологічних активів, довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів, а також зносу (амортизації) необоротних активів.

Клас 2. Запаси

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству предметів праці (виробничих запасів, поточних біологічних активів, продукції сільськогосподарського виробництва та ін.), що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві та для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Слід мати на увазі, що матеріальні цінності, які прийняті підприємством на відповідальне зберігання, переробку (давальницька сировина), комісію обліковуються на рахунках класу 0 “Позабалансові рахунки”.

Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (в національній та іноземній валюті у касах, на розрахункових (поточних), валютних та інших рахунках у банках), грошових документів, короткострокових векселів одержаних і фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, резерву сумнівних боргів і витрат майбутніх періодів.

Грошові кошти в іноземній валюті, операції з ними та розрахунки іноземною валютою на рахунках цього класу та інших класів обліковуються у гривнях у сумі, що визначається шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом Національного банку України на дату здійснення грошової операції, оформлення митних документів, підписання документів про виконання робіт (послуг), підписання установчих документів, затвердження авансового звіту про використання підзвітних грошових коштів. Одночасно грошові кошти, фінансо-

ві інвестиції та розрахунки відображаються в тій валюті, в якій здійснюються розрахунки й платежі.

Клас 4. Власний капітал і забезпечення зобов'язань

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про стан і рух власного капіталу – статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів.

Клас 5. Довгострокові зобов'язання

Рахунки цього класу призначені для обліку даних та узагальнення інформації про заборгованість підприємства банкам за отриманими від них кредитами, яка не є поточним зобов'язанням (заборгованість, яка не підлягає погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців з дати балансу); заборгованість підприємства щодо зобов'язань із залучених позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки; суму податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки; заборгованість за виданими довгостроковими векселями та розповсюдженими облігаціями.

Дострокові зобов'язання відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок їх погашення.

Клас 6. Поточні зобов'язання

Рахунки цього класу призначені для обліку та узагальнення інформації про зобов'язання, які будуть погашені у звичайному ході операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

На рахунках цього класу ведеться облік короткострокових позик, довгострокових зобов'язань, що стали поточною заборгованістю із строком погашення на дату балансу не більше дванадцяти місяців, короткострокових векселів виданих, розрахунків з постачальниками та підрядниками, розрахунків з податків та платежів, розрахунків за страхування, розрахунків з оплати праці, розрахунків з учасниками, а також інших розрахунків та операцій, доходів майбутніх періодів.

Особливо відзначимо, що на окремих субрахунках синтетичних рахунків 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 64 “Розрахунки за податками й платежами”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 68 “Розрахунки за іншими операціями” сальдо на кінець місяця може бути не лише кредитовим, але й дебетовим. Такі показники не згортаються, а сальдо синтетичного рахунку визначається розгорнуто за дебетом та кредитом як сума відповідного сальдо на субрахунках та аналітичних рахунках.

Клас 7. Доходи та результати діяльності

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій. Склад доходів та порядок їх визнання визначаються відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Клас 8. Витрати за елементами

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом року (звітного періоду). Витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Основні вимоги до визнання складу та оцінки витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”.

На рахунках цього класу ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати.

Суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 зі списанням до дебету рахунку 23 “Виробництво” щомісячно сум у частині прямих та загальновиробничих витрат і до дебету рахунку 79 “Фінансові результати” в кінці року або щомісяця сум у частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Інші підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 “Виробництво” та рахунками класу 9 “Витрати діяльності”.

Клас 9. Витрати діяльності

Рахунки цього класу застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрати на запобігання надзвичайним подіям та ліквідацію цих наслідків. *За дебетом* рахунків цього класу відображають суми витрат, *за кредитом* – списання суми витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Клас 0. “Позабалансові рахунки”

Позабалансові рахунки використовують для обліку господарських активів, що не належать даному господарству, але тимчасово потребують зберігання в ньому. Позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух:

цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають в його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об’єкти операційної оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі);

бланків суворого обліку (дипломи про освіту, квитки на проїзд (абонементи);

списаних господарських активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками).

Бухгалтерський облік на позабалансових рахунках ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків суворого обліку та ін. здійснюється не за подвійним записом, а за простою системою відображення господарських операцій, тобто: прибуло – вибуло (збільшення – зменшення). Позабалансові рахунки мають подвійний код без субрахунків.

5.2. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку

Для того, щоб правильно відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку, треба вивчити особливості кожного з них, зокрема знати, для яких об'єктів обліку призначається той чи інший рахунок, яка його будова та особливості. Групування рахунків за певними однорідними ознаками називається класифікацією рахунків.

Яке призначення класифікації рахунків бухгалтерського обліку?

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку допомагає вивчити зміст і будову системи рахунків. Знаючи загальні, найсуттєвіші та відмінні ознаки окремих груп рахунків, можна визначити, для чого призначений, як використовується той або інший рахунок у бухгалтерському обліку. Це сприяє поліпшенню організації обліку на підприємствах, в організаціях та установах, забезпечує інформацією, яка всебічно характеризує їх діяльність, а також дає можливість узагальнювати показники роботи окремих ланок по галузях та народному господарству в цілому. Рахунки бухгалтерського обліку класифікують за двома основними ознаками: економічним змістом та їх призначенням і структурою (будовою).

Групування господарських активів та їх джерел, господарських процесів та їх результатів здійснюється відповідно до їх економічного змісту. При цьому різні рахунки, а також обліковувані на них об'єкти мають різний зміст відповідно до характеру та особливостей обліковуваних об'єктів. Таким чином, всі рахунки за економічним змістом можуть бути зведені у відповідні групи та види. Економічний зміст рахунків є основою побудови всієї системи рахунків бухгалтерського обліку та найважливішою ознакою їх класифікації.

Не менш значущою є класифікація рахунків за призначенням та структурою. З нашої точки зору, найбільш узагальнюючою є класифікація рахунків відносно бухгалтерського балансу, адже вона диктує структуру рахунків, пов'язує їх з класифікацією об'єктів і вказує на відповідність до статей балансу. Зміст і призначення рахунків, у свою чергу, визначають побудову рахунків або їх структуру, тобто характер і значення їх дебетових і кредитових записів, місце у балансі тощо. Одні види рахунків за структурою можуть мати тільки дебетові залишки і є активними, інші – тільки кредитові залишки і належать до

пасивних. Одні рахунки показують в активі балансу, інші в пасиві, а деякі як в активі, так і в пасиві.

Усі ознаки (за економічним змістом, їх призначенням і структурою, відношенням до бухгалтерського балансу) *тісно взаємопов'язані і є основою побудови класифікації рахунків* бухгалтерського обліку.

5.2.1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом

Які характерні ознаки рахунків бухгалтерського обліку з урахуванням їх класифікації за економічним змістом?

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом відповідає змістові предмета бухгалтерського обліку та зумовлює класифікацію об'єктів обліку, тобто господарських активів, джерел їх утворення та господарських процесів. Відповідно до групування об'єктів обліку бухгалтерські рахунки за своїм економічним змістом поділяють на дві групи (схема 5.1, с. 161-162):

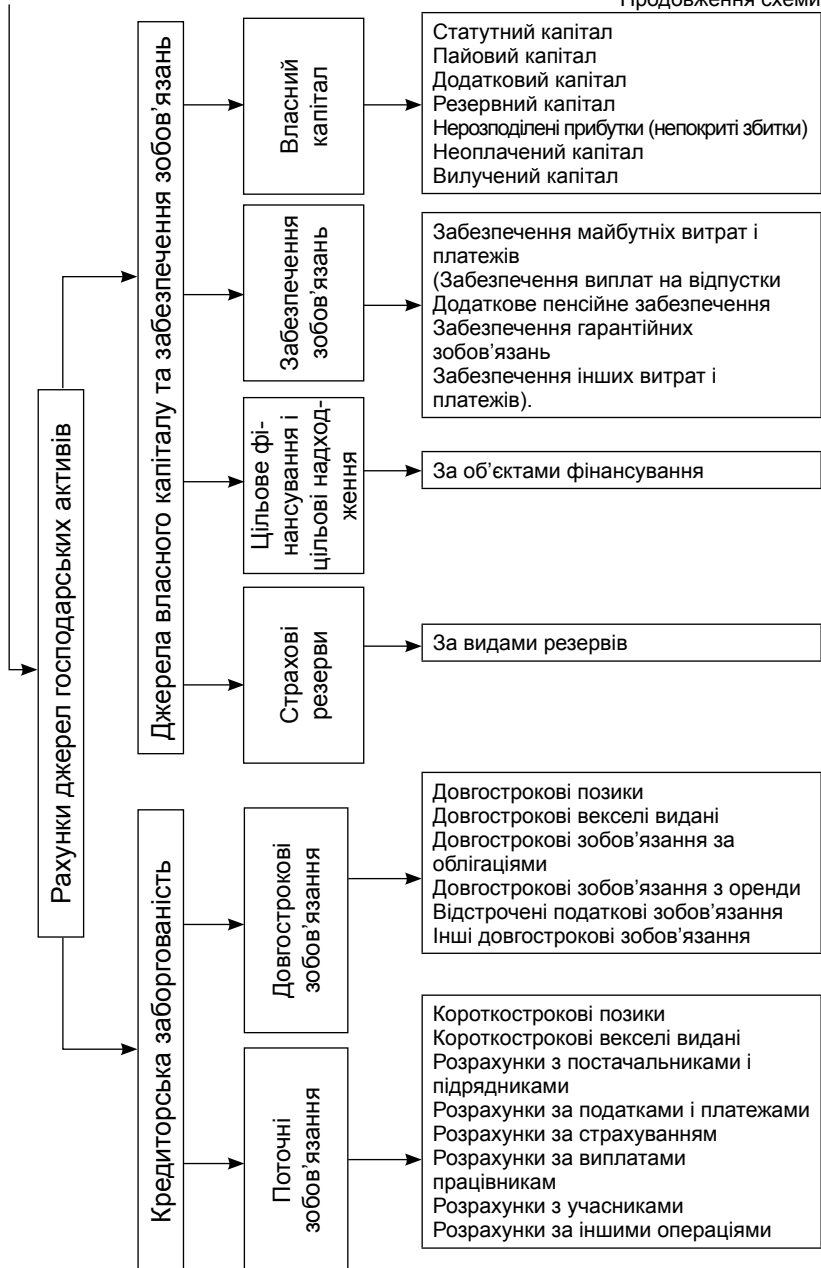
- **рахунки для обліку господарських активів (ресурсів).**
- **рахунки для обліку джерел утворення господарських активів.**
- **рахунки для обліку господарських активів**, активні, використовуються для обліку та контролю за наявністю і рухом господарських активів у процесі виробництва, обігу, розподілу і невиробничого споживання.

Рахунки господарських активів і господарських процесів, у свою чергу, поділяються на рахунки для обліку *основних засобів та інших необоротних активів* і рахунки для обліку оборотних активів.

До рахунків для обліку основних засобів та інших необоротних активів відносять: 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”, 15 “Капітальні інвестиції”, 16 “Довгострокові біологічні активи”, 17 “Відстрочені податкові активи” та ін.

Схема 5.1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом





Рахунки для **обліку оборотних активів** поділяються на рахунки для обліку запасів, грошових коштів і рахунки для обліку коштів в розрахунках (дебіторської заборгованості).

Для забезпечення бухгалтерського обліку запасів Планом рахунків передбачені рахунки: 20 “Виробничі запаси”, 21 “Поточні біологічні активи”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 23 “Виробництво”, 25 “Напівфабрикати”, 26 “Готова продукція”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, 28 “Товари”.

Облік **грошових коштів** забезпечується на рахунках: 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 34 “Короткострокові векселі одержані”, 35 “Поточні фінансові інвестиції”.

Для обліку коштів у розрахунках (дебіторської заборгованості) Планом рахунків передбачені рахунки: 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 38 “Резерв сумнівних боргів”, 39 “Витрати майбутніх періодів”.

Рахунки джерел утворення господарських активів (пасивні) поділяються на: рахунки джерел власного капіталу та забезпечення зобов'язань (рахунки власного капіталу, забезпечення зобов'язань, цільового надходження, страхових резервів); рахунки кредиторської заборгованості (рахунки довгострокових зобов'язань та рахунки поточних зобов'язань).

Для обліку власного капіталу призначені рахунки: 40 “Статутний капітал”, 41 “Пайовий капітал”, 42 “Додатковий капітал”, 43 “Резервний капітал”, 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, 45 “Вилучений капітал”, 46 “Неоплачений капітал”.

Для обліку забезпечення зобов'язань використовується рахунок: 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” (у розрізі субрахунків: 1 – “Забезпечення виплат відпусток”, 2 – “Додаткове пенсійне забезпечення”, 3 – “Забезпечення гарантійних зобов'язань”, 4 – “Забезпечення інших витрат і платежів”).

Облік цільового фінансування та цільових надходжень ведеться на рахунку: 48 “Цільове фінансування та цільові надходження”.

Облік страхових резервів ведеться за допомогою рахунку 49 “Страхові резерви”.

Облік довгострокових зобов'язань (довгострокова кредиторська заборгованість) ведеться на рахунках: 50 “Довгострокові позики”, 51 “Довгострокові векселі видані”, 52 “Довгострокові зобов'язання за облігаціями”, 53 “Довгострокові зобов'язання з оренди”, 54

“Відстрочені податкові зобов’язання”, 55 “Інші довгострокові зобов’язання”.

Для забезпечення обліку поточних зобов’язань призначені рахунки: 60 “Короткострокові позики”, 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями”, 62 “Короткострокові векселі видані”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 64 “Розрахунки за податками та платежами”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 67 “Розрахунки з учасниками”, 68 “Розрахунки за іншими операціями”, 69 “Доходи майбутніх періодів”.

5.2.2 Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за призначенням і структурою

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за їх призначенням та структурою відображає зміст записів на дебеті, кредиті рахунків та залишку (сальдо), тобто показує, для яких потреб призначені ті чи інші рахунки та як вони побудовані.

Які характерні ознаки рахунків бухгалтерського обліку з урахуванням їх класифікації за призначенням і структурою?

За призначенням і структурою рахунки бухгалтерського обліку поділяють на такі групи (схеми 5.2 та 5.3.): 1) основні, 2) операційні, 3) регулюючі, 4) результативні, 5) позабалансові.

1. **Основні рахунки** в бухгалтерському обліку використовують для контролю за станом і рухом господарських активів і джерел їх утворення. Вони називаються основними тому, що об’єкти, які обліковуються на них, тобто господарські активи та їх джерела утворення, є основою господарської діяльності підприємства, характеризують у своїй сукупності майновий стан підприємства і на підставі показників цих рахунків (залишків) складають бухгалтерський баланс.

Основні рахунки поділяються на: **інвентарні, рахунки розрахунків, коштів, капіталу та забезпечення зобов’язань.**

Інвентарні рахунки використовуються для обліку майново-матеріальних цінностей та готівкових коштів. На кожному інвентарному рахунку обліковуються наявність, надходження та вибуття

визначеного виду активів, що мають предметний, майновий вираз. До інвентарних рахунків належать рахунки 10 “Основні засоби”, 16 “Довгострокові біологічні активи”, 20 “Виробничі запаси”, 21 “Поточні біологічні активи”, 26 “Готова продукція” та ін.

Рахунки для обліку джерел власного капіталу використовуються для обліку власних джерел формування господарських активів. До них належать: 40 “Статутний капітал”, 41 “Пайовий капітал”, 43 “Резервний капітал” та ін.

Рахунки коштів призначені для обліку та контролю за станом і змінами коштів підприємства. До них належать: 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 33 “Інші кошти”.

Рахунки розрахунків використовуються для обліку й контролю за розрахунками даного господарства з іншими господарствами, установами та окремими особами. Рахунки розрахунків, залежно від характеру розрахунків, що відображаються на них, поділяють на *активні, пасивні та активно-пасивні*.

До активних рахунків належать: 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, 37 “Короткострокові векселі одержані” та ін.

До пасивних рахунків належать: 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” та ін.

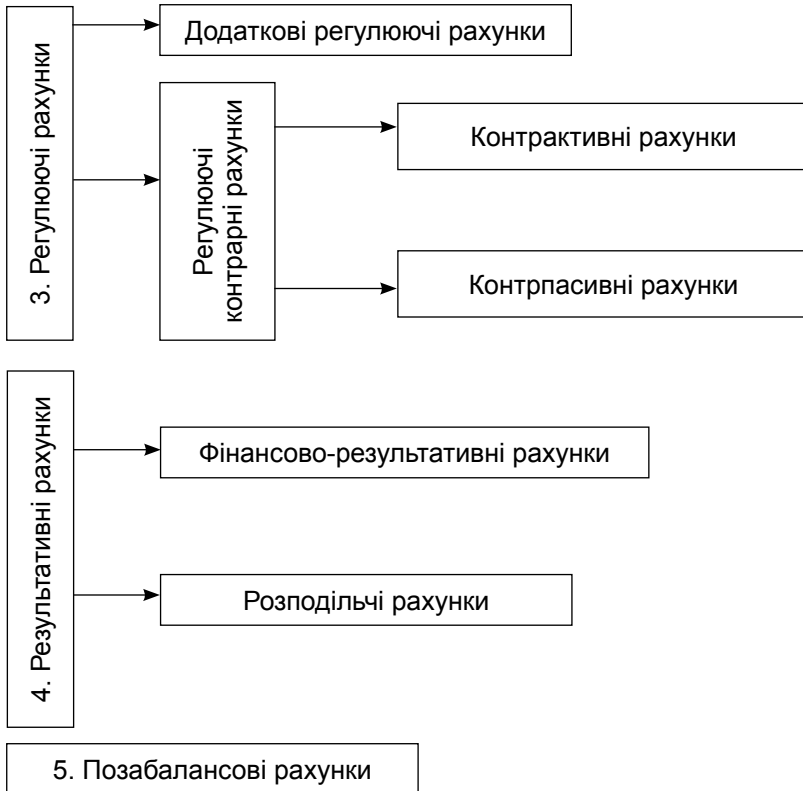
Активно-пасивні рахунки. З урахуванням специфіки розрахункових операцій, деякі рахунки можуть мати розгорнуте сальдо, тобто проявляти себе як активно-пасивні рахунки. Наприклад, 37 “Розрахунки з різними дебіторами” субрахунок 2 “Розрахунки з підзвітними особами”.

Схема 5.2. Групи рахунків бухгалтерського обліку за призначенням та структурою



Схема 5.3. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за їх призначенням і структурою.





2. Операційні рахунки в свою чергу поділяються на **збірні, калькуляційні та операційно-результативні** і використовуються для обліку витрат і визначення собівартості. Операційні рахунки призначені для відображення й контролю окремих стадій кругообороту господарських активів: процесів постачання, виробництва та реалізації. У бухгалтерському обліку ці процеси відображаються у вигляді окремих операцій, тому рахунки для їх обліку називаються операційними.

На відміну від інвентарних операційні рахунки показують рух не окремого, а всіх видів активів, що беруть участь у виконанні певного господарського процесу, перетворенні активів із одних форм в інші.

Збиральні (збірні) рахунки забезпечують облік витрат, пов'язаних з управлінням підприємством як цілісним комплексом (утриман-

ня контори господарства, заробітна плата керівнику господарства, бухгалтерії та ін.), а також облік витрат, пов'язаних з реалізацією (збутом) продукції, робіт і послуг (транспортні витрати, заробітна плата працівникам, пов'язаним з реалізацією, вартість тари разового використання та ін.).

До збірних рахунків відносяться: 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”. Характерною особливістю цих рахунків є те, що за їх дебетом відображаються суми витрат, за кредитом – списаних суми витрат в кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 “Фінансові результати”.

З нашого погляду до збірних рахунків слід віднести рахунок 91 “**Загальновиробничі витрати**”, на якому за дебетом відображаються витрати, пов'язані з організацією виробництва та управління галузями, цехами, дільницями та ін. Щомісячно ці витрати списуються (розподіляються на об'єкти обліку витрат) на рахунок 23 “Виробництво” та ін. Тому цей рахунок можна вважати збірно-розподільним.

Калькуляційні рахунки призначені для обліку витрат і виявлення собівартості за операціями заготівлі матеріалів, виробництва продукції, закупівлі товарів, виконання будівельних робіт тощо. Типовим калькуляційним рахунком слід вважати рахунок 23 “Виробництво”. Цей рахунок активний. На дебет його записують витрати виробництва продукції, робіт і послуг, а на кредит – вихід продукції, виконані роботи і надані послуги. У кінці року сальдо може бути тільки дебетове і показувати витрати на незавершене виробництво.

Операційно-результативні рахунки призначені для обліку результатів операцій, пов'язаних з обумовленими процесами шляхом порівняння двох оцінок. До операційно-результативних рахунків відносяться: 90 “Собівартість реалізації”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”, 70 “Доходи від реалізації”, 71 “Інший операційний дохід”, 72 “Дохід від участі в капіталі”, 74 “Інші доходи”.

3. Регулюючі рахунки призначені для уточнення (регулювання) оцінки господарських активів і джерел їх утворення у бухгалтерському обліку, що обліковуються на основних рахунках. Регулюючі рахунки збільшують або зменшують вартість обліковуваного об'єкта на рахунку, що регулюється.

Залишкову (справжню) величину обліковуваного об'єкта визначають складанням суми регулюючого та основного рахунків або, навпаки, відрахуванням від суми основного рахунку суми регулюю-

чого. Залежно від того, збільшує чи зменшує регулюючий рахунок оцінку, вказану в основному рахунку, розрізняють додаткові (доповнюючі) та контрарні (регулюючі) рахунки.

Додаткові регулюючі рахунки завжди збільшують оцінку основного рахунку. Якщо основний рахунок буде активним, то додатковий буде також активним і матиме дебетове сальдо й, навпаки, додатковим до пасивного рахунку буде рахунок з кредитовим сальдо, котрий і в балансі буде також в пасиві, тобто з кредитовим сальдо.

Для одержання повного розміру залишку на пасивному рахунку, що регулюється додатковим рахунком, їх суми також необхідно скласти. Наприклад, якщо в статті пасиву балансу “Статутний капітал” зазначена сума 2500 тис. грн, а по статті “Цільове фінансування” (передбачених державним планом для поповнення оборотних активів) показано приріст цього капіталу в сумі 50 тис. грн., то для визначення загального розміру статутного капіталу їх залишки необхідно скласти (2500 тис. грн. + 50 тис. грн – 2550 тис. грн).

Тобто в нашому прикладі рахунок 48 “Цільове фінансування і цільові надходження” є пасивним, доповнюючим (додатковим) регулюючим відносно пасивного регулювального рахунку 40 “Статутний капітал”.

Контрарні регулюючі рахунки на відміну від доповнюючих (додаткових) завжди зменшують оцінку активів (або розмір джерел їх утворення), обліковуваних на відповідному основному рахунку і завжди містяться в частині балансу, протилежній від основного рахунку, що регулюється. Ці рахунки в бухгалтерському балансі завжди протистоять рахункам активним або пасивним, а тому називаються **контрарними**.

Наприклад, якщо основний рахунок міститься в активі балансу, то його регулюючий **контрарний – в пасиві**. Такий регулюючий рахунок називають контрактивним, тобто протиставленим активному рахунку.

Якщо **основний рахунок** відображається в пасиві балансу, то протиставлений йому регулюючий контрарний рахунок – **в активі**. Такий регулюючий рахунок називають **контрпасивним**.

Отже, регулюючі контрарні рахунки поділяють на **контрактивні і контрпасивні**.

Контрактивні регулюючі рахунки призначені для уточнення оцінки залишку на окремих основних рахунках господарських активів, тоді коли вони обліковуються в оцінці на момент їх оприбутку-

вання, що перевищує їх реальну вартість. Залишкову вартість у цьому випадку визначають відрахуванням від початкової оцінки залишку, який значиться на основному рахунку, суми, записаної на контрактивному регулюючому рахунку, що його регулює.

Прикладом регулюючого контрактивного рахунку є пасивний рахунок 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, субрахунок 1 “Знос основних засобів”, залишок якого регулює первісну вартість основних засобів, які обліковуються на активному рахунку 10 “Основні засоби”.

Основні засоби обліковують протягом всього строку використання за їх початковою (первісною) вартістю, тобто за вартістю придбання або будівництва. Проте в процесі експлуатації основні засоби зношуються, і початкова вартість їх поступово зменшується. У міру збільшення зносу основних засобів за кредитом регулюючого контрактивного рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” субрахунок 1 “Знос основних засобів” відображаються суми, які показують ступінь зношення основних засобів.

Щоб визначити залишкову вартість основних засобів (яка включається до валюти балансу), необхідно із суми дебетового залишку на рахунку 10 “Основні засоби” (початкова вартість) відрахувати (відняти) суму кредитового залишку на рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” субрахунок 1 “Знос основних засобів” (суму зносу).

Наприклад, на підприємстві розмір основних засобів за початковою вартістю становив 484000,00 грн; за період експлуатації нарахований знос цих засобів у сумі 84000,00 грн.

У системі рахунків наведені дані будуть відображені:

Рахунок		Рахунок	
ДТ	10 “Основні засоби”	КТ	13 “Знос (амортизація) необоротних активів” субрахунок 1 “Знос основних засобів”
		ДТ	КТ
	Сальдо 484000,00 <i>грн</i>		Сальдо 84000,00 <i>грн</i>
	(Початкова вартість основних засобів)		(Сума нарахованого зносу основних засобів)

У наведеному прикладі залишкова вартість основних засобів становить: 484000,00 – 84000,00 = 400000,00 *грн*.

Зазначимо, що обидві оцінки основних засобів необхідні для контролю за їх станом і використанням.

До контрактивних регулюючих рахунків належать також: 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, субрахунки 2 “Знос інших матеріальних необоротних активів”, 3 “Накопичена амортизація нематеріальних активів” і 4 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів”.

Контрпасивні регулюючі рахунки призначені для регулювання (уточнення) суми джерел утворення господарських активів, що обліковуються на пасивних рахунках. Прикладом контрпасивного регулюючого рахунку є активний рахунок 98 “Податок на прибуток”, за дебетом якого відображається нарахована сума податку на прибуток, а за кредитом її списання в кінці року на рахунок 79 “Фінансові результати”. Тому сума сальдо за дебетом рахунку 98 “Податок на прибуток” є регулюючою відносно рахунку 79 “Фінансові результати”, де в порядку закриття рахунків обліку доходів (7 клас рахунків) за кредитом відображаються доходи підприємства. Тобто сальдо за кредитом цього рахунку відносно регулюючого рахунку є регульованим і за мінусом регулюючої суми буде визначати залишок доходу на відповідну дату.

4. Результативні рахунки поділяються на: фінансово-результативні; розподільчі.

Фінансово-результативні рахунки призначені для обліку прибутків і збитків. На них відображаються кінцеві, підсумкові фінансові результати господарської діяльності підприємства. На *дебеті* фінансово-результативних рахунків відображаються *збитки*, а на *кредиті* – *прибутки*. Якщо фінансово-результативний рахунок має *кредитове сальдо*, то це свідчить про наявність *прибутку*, а якщо *дебетове* – про *збиток*. Прикладом активно-пасивного фінансово-результативного рахунку є рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки). На дебеті цього рахунку відображаються всі збитки та використання прибутку, на кредиті – збільшення прибутку від усіх видів діяльності.

Розподільчі рахунки використовуються для виявлення розміру витрат і доходів кожного звітного періоду окремо і рівномірного розподілу цих витрат у відповідному періоді. Ці рахунки використовуються насамперед для обліку витрат у поточному звітному періоді за рахунок майбутніх звітних періодів і доходів, одержаних у поточному періоді, але тих, що належать до доходів майбутніх звітних періодів. Часто підприємство для забезпечення нормальної роботи в

майбутньому звітному періоді повинно відображати витрати в поточному звітному періоді.

До таких витрат належать орендна плата, що вноситься за майбутній період, передплата на газети та журнали, періодичні і довідкові видання тощо.

Для обліку цих витрат призначений рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів”, з кредиту якого відповідні витрати записуються на дебет рахунків: 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати” та ін.

На практиці може бути, що у розпорядження підприємства вже в поточному звітному періоді надходять доходи, які належать до доходів майбутніх звітних періодів. Прикладом таких доходів є доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи, передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо. Для обліку доходів, одержаних у звітному періоді, але таких, що належать до майбутніх періодів, використовується рахунок 69 “Доходи майбутніх періодів”, за кредитом якого відображається сума одержаних доходів майбутніх періодів, *за дебетом* – їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення їх до складу доходів звітного періоду (70 “Доходи від реалізації”, 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 74 “Інші доходи”).

5. Позабалансові рахунки (клас 0). До позабалансових рахунків належать рахунки, на яких обліковуються цінності, що тимчасово знаходяться у підприємстві і йому не належать. Вони не включаються до балансу, тому обліковуються поза балансом на позабалансових рахунках.

Перш за все треба звернути увагу на характеристику плану рахунків бухгалтерського обліку як основи організації обліку на підприємствах. Після вивчення плану рахунків потрібно ознайомитися з загальними принципами класифікації рахунків та її значенням, потім вивчити класифікацію рахунків за економічним змістом і за призначенням та структурою.

Після вивчення теоретичних питань виконати нижченаведені завдання.

Завдання 1

На підставі “Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій” (табл. 5.1, с. 132-141), використовуючи матеріали лекцій та за допомогою викладача вивчіть структуру класів, назву та призначення рахунків синтетичного обліку і субрахунків та їх коди, а також принципи відкриття аналітичних рахунків та особливості аналітичного обліку.

Завдання 2

На підставі “Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій” (табл. 5.1, с. 142-154), розподіліть рахунки бухгалтерського обліку на класифікаційні групи відповідно до їх економічного змісту в табл. 46.

46. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом

Рахунки господарських активів (засобів) за їх групами та підгрупами	Рахунки джерел формування господарських активів (засобів) за їх групами та підгрупами	Рахунки господарських процесів за їх видами
I. Рахунки необоротних активів	I. Рахунки власного капіталу та забезпечення зобов’язань	I. Рахунки процесу постачання (заготівлі)
II. Рахунки запасів	II. Рахунки довгострокових зобов’язань	II. Рахунки процесу виробництва
III. Рахунки коштів, розрахунків та інших активів	III. Рахунки поточних зобов’язань	III. Рахунки процесу реалізації
		IV. Рахунки процесу відтворення (результатів господарської діяльності)

Завдання 3

На підставі “Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій” (табл. 5.1, с. 142-154) розподіліть всі рахунки на класифікаційні групи за їх структурою та призначенням. Для виконання завдання використайте табл. 47.

47. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за призначенням та структурою

Класифікаційні групи, підгрупи та назва рахунків	Код рахунків
1	2
I. Балансові рахунки	
1. Основні рахунки	
1.1. Активні	
1.2. Пасивні	
2. Регулюючі рахунки	
2.1. Контрарні	
2.2. Доповнюючі	

1	2
3. Операційні рахунки	
3.1. Калькуляційні рахунки	
3.2. Розподільчі рахунки	
4. Фінансово-результатні рахунки	
II. Позабалансові рахунки	

Контрольні запитання

1. Охарактеризуйте “План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій”.
2. Дайте класифікацію рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом, структурою і призначенням.

Модуль (тема) 6

ОЦІНКА ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ

6.1. Оцінка і калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку, їх суть і характеристика

Для правильного визначення *кількісних* та *якісних* показників господарської діяльності підприємств виняткове значення мають наукові методи їх обчислення, особливо *оцінка* господарських активів (засобів) і *калькуляція* собівартості.

Перш за все, *кількісними показниками* діяльності підприємств є показники обсягу тих або інших процесів: кількість заготовлених виробничих запасів, виробленої або реалізованої продукції, виконаних робіт тощо. Здійснення контролю за кількісними показниками має велике значення для покращання діяльності підприємств.

Якісні показники характеризують економічну ефективність певного господарського процесу. У нових умовах господарювання найголовнішими економічними критеріями оцінки діяльності підприємства є доходи і фінансові результати (прибутки – збитки) і рівень рентабельності. Важливим якісним показником є також собівартість виробленої і реалізованої продукції (робіт і послуг), придбаних (закуплених) господарських засобів і предметів праці (господарських активів).

Кількісні і якісні показники господарської діяльності підприємств, організацій і установ визначають за даними бухгалтерського обліку.

У чому полягає суть і характеристика оцінки, як елемента методу бухгалтерського обліку?

Оцінка господарських активів (засобів) – це спосіб їх вираження у грошовому вимірнику. Вона є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого одержують узагальнені показники про господарські активи (засоби) і процеси.

Такі показники мають велике значення, оскільки існують товарно-грошові відносини. Облік об'єктів, що не підлягають грошовій оцінці, ведеться тільки в натуральних вимірниках (посівні площі – га і т.ін.). Від правильної оцінки залежить достовірність облікової інформації про ресурси господарства, фінансові результати його діяльності.

В основу правильності оцінки господарських активів (засобів) покладені **принципи її реальності і єдності**.

Реальність оцінки полягає у відображенні в грошовій оцінці реальної вартості господарських активів (засобів) і джерел їх утворення.

Дотримання цього **принципу** забезпечується тим, що *господарські активи (засоби) оцінюються за фактичною собівартістю, а джерела їх утворення – за фактичними розмірами*.

Єдність оцінки полягає в тому, що в підприємствах різних галузей народного господарства одні і ті ж господарські активи (засоби) і джерела їх утворення оцінюються за єдиною методикою (тобто в одному і тому ж порядку).

У нашій країні передбачені єдині принципи оцінки господарських активів (засобів) і джерел їх утворення. В **основу** цих **принципів** покладена *фактична собівартість господарських активів (засобів) і фактичні розміри їх джерел, тобто фактична собівартість придбаних (заготовлених) товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт і наданих послуг*.

Відповідно до цього оцінюються окремі види господарських активів (засобів).

Основні засоби обліковуються протягом періоду експлуатації за їх початковою вартістю, що дорівнює сумі фактичних витрат на будівництво чи їх придбання. Початкова вартість основних засобів може змінюватися після проведення робіт з реконструкції, яка збільшує їх вартість.

У зв'язку з тим, що основні засоби в процесі експлуатації зношуються, на них ведеться відокремлений облік їх зносу (рахунок 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, субрахунок “Знос основних засобів”) – (регулюючий контрактивний рахунок), що дозволяє визначати залишкову вартість основних засобів (І розділ активу балансу).

Виробничі запаси (сировина, матеріали, паливо, пальне, добрива тощо) оцінюються за фактичною собівартістю, що визначається сумою витрат господарства на їх придбання (заготівлю) – (покупна вартість плюс транспортно-заготівельні витрати).

Продукція власного виробництва (готова продукція) у сільськогосподарських підприємствах, поточні біологічні, а також додаткові біологічні активи згідно вимог Національного положення (стандарту) 30 “Біологічні активи” при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю (ціною активного ринку зменшеною на очікувані

витрати за місцем реалізації) або за первісною вартістю (первісного визнання), якщо неможливо визначити справедливу вартість.

Незавершене виробництво оцінюється за фактичною собівартістю витрат по окремих виробництвах, продукція яких буде одержана в наступному звітному періоді.

Розрахунки з дебіторами і кредиторамі відображаються в сумах, показаних у бухгалтерських записах підприємства і визнаних ним правильними.

У чому полягає суть і характерні особливості оцінки, як елемента методу бухгалтерського обліку?

Єдина методика оцінки господарських активів (засобів) і їх джерел **забезпечує єдність і порівняльність показників** однорідних активів (засобів) різних підприємств і можливість одержання зведених узагальнених показників. Застосування в бухгалтерському обліку принципів реальності і єдності

оцінки активів (засобів) підприємств нашої держави зумовлено особливостями господарювання в ринкових умовах, вимогами об'єктивності і наукового обґрунтування показників обліку.

Реальність (достовірність) **оцінки** господарських активів (засобів) ґрунтується на даних (забезпечується) фактичної собівартості оцінюваних об'єктів. У цих умовах виняткове значення набуває **калькуляція**.

Калькуляція – це спосіб визначення собівартості в грошовій оцінці певних об'єктів – придбаних (заготовлених) матеріальних цінностей, виробленої (виготовленої) або реалізованої продукції, виконаних робіт (послуг).

Для визначення собівартості цих цінностей підраховують витрати на них, здійснені підприємством, у кожному процесі – постачання, виробництва, реалізації.

Отже, калькуляція дає необхідні показники для контролю за ходом усіх господарських процесів і є підставою для оцінки відповідних об'єктів бухгалтерського обліку.

Калькуляція може складатися на об'єкт в цілому (певний вид продукції, робіт – вартість меліоративних робіт та ін.) або на одиницю продукції (1 ц молока, зерна, 1 т вугілля, торфу тощо). В останньому випадку суму всіх витрат, які мають місце по всьому об'єкту обліку, ділять на кількість виробленої продукції.

Наприклад, об'єктом обліку витрат є виробництво "А", – де витрати дорівнюють 10500,00 грн. Одержано продукції "а" 2500 одиниць. Фактична собівартість продукції "а" дорівнює:

$$a = \frac{10500,00}{2500} = 4,20 \text{ грн.}$$

Зауважимо, що, розглядаючи питання відносно калькуляції собівартості продукції, робіт і послуг слід розрізняти такі поняття: об'єкти обліку витрат; об'єкти калькуляції; калькуляційні одиниці.

Об'єкти обліку витрат – це окремі види виробництв (група культур, окремі культури, групи тварин: (озима пшениця, цукровий буряк, соняшник, велика рогата худоба на відгодівлі та ін.).

Об'єкти калькуляції – це окремі види продукції, яку одержано від окремих виробництв. У сільськогосподарському виробництві поряд з основною продукцією в окремих випадках одержують супутню і побічну продукцію.

Наприклад, у тваринництві (молочне виробництво) одержують: молоко – основна продукція; приплід – супутня, гній – побічна продукція; Зернове виробництво: зерно – основна, солома – побічна продукція; Цукровий буряк – коренеплоди – основна, гичка – побічна.

Одиниці калькуляції. Визначення собівартості виконується за допомогою калькуляційних одиниць.

Наприклад, одиницею виконаних робіт може бути (виступає) – гектар, тонно-кілометр, робочий день або одиницею конкретної продукції – тонна, центнер, кілограм та ін.

Фактичну собівартість продукції, робіт і послуг на підставі даних бухгалтерського обліку визначають наприкінці року.

Розрізняють різні види собівартості: виробничу та повну (комерційну), планову, фактичну (звітну) та очікувану.

Виробнича собівартість включає витрати, пов'язані лише з виробництвом даної продукції (1ц – молока, 1ц – зерна та ін.).

Повна собівартість, крім того, включає витрати на її реалізацію, (фактична собівартість плюс позавиробничі витрати).

Планову собівартість обчислюють за плановими витратами та обсягом виробництва продукції (у бізнес-плані господарства).

Фактична собівартість обчислюється за фактичними даними (у річному звіті господарства).

Очікувану собівартість визначають за фактичними даними про витрати та вихід продукції за 9 місяців звітного року (3-й квартал) та очікуваними показниками за 4-й квартал (у звіті за 3-й квартал, тобто за станом на 1 жовтня).

Для визначення собівартості послуг необхідно мати загальний підсумок витрат, який необхідно віднести на той чи інший калькуляційний об'єкт.

З метою визначення обсягу витрат, які необхідно включати у виробничу собівартість, у практиці сільськогосподарських підприємств запроваджено термін “ФРАНКО” – (італійське слово – у перекладі “вільний”), що означає **ОБМЕЖЕННЯ** включення транспортних витрат на доставку сільськогосподарської продукції до місць призначення (зберігання).

Так, фактичну собівартість у сільськогосподарських підприємствах обчислюють:

зерно – франко-тік, включаючи витрати на доробку;

сіно, солома, полова – франко-скирта або інший пункт зберігання;

коренеплоди, картопля, овочі, багаторічні культури – франко-місце зберігання.

зелена маса на силос – франко-місце силосування .

силос – франко-силосна споруда, включаючи вартість зеленої маси та витрати на силосування.

зелений корм – франко-місце споживання.

Ми вже відзначали, що більшість сільськогосподарських виробництв (культур, груп тварин) дають **основну, супутню і побічну продукцію**. Треба мати на увазі, що якщо витрати на виробництво цих видів продукції не- можливо виділити окремо, то для обчислення їх собівартості суму витрат на культуру (групу тварин) розподіляють на окремі види продукції з урахуванням діючого порядку. (Про це буде йти мова при вивченні теми “Організація обліку процесу виробництва” та галузевого курсу). (Наприклад, при визначенні собівартості продукції у молочному скотарстві собівартість однієї голови приплоду обчислюється за вартістю 60 кормо-днів утримання корови).

Гній оцінюють за фактичними витратами на його заготівлю (вартість підстилки, амортизація транспортерів, транспортні витрати тощо).

Щоб визначити суму витрат, яка повинна бути віднесена на основну продукцію – молоко, необхідно від загальної суми витрат вирахувати суму, що становить вартість приплоду та гною, а залишок розділити на кількість одержаного молока (центнерів).

У практиці діяльності підприємств зустрічаються різні методи калькуляції:

- 1) прямого визначення (підрахування) (зелена маса – всі витрати ділять на кількість маси);
- 2) замовний (за окремим замовленням – швейні майстерні (спецодег));
- 3) по окремих технологічних процесах (цегла-сирець, обпалена).

Калькуляції є важливими документами, які характеризують собівартість продукції, додержання норм виробничих витрат та режиму економії і дають можливість визначити фінансові результати діяльності підприємств.

У практичній діяльності використовується науково обґрунтована методика калькулювання, що ґрунтується на єдності принципів обліку і планування в масштабі країни з особливостями застосування їх в окремих галузях господарства.

Після засвоєння теоретичного матеріалу зверніть увагу на характеристику оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку та необхідність застосування різних принципів оцінки. З'ясуйте суть і зміст калькуляції, а також послідовність її проведення. Вивчіть методи та способи калькуляції, характеристику об'єктів обліку витрат і калькуляції, а також особливості розподілу витрат між об'єктами обліку і об'єктами калькуляції. З'ясуйте порядок списання калькуляційних різниць, а також виконайте для закріплення теоретичного матеріалу нижченаведені завдання.

Завдання 1

За даними табл. 48 визначте собівартість продукції виробництв “А” і “В”, а також частину загальновиробничих витрат, які потрібно віднести на продукцію виробництв “А” і “В”. За базу розподілення цих витрат треба взяти всі прямі витрати, відрахувавши вартість матеріалів.

48. Умовні дані визначення собівартості продукції виробництв “А” і “В”

№ п/п	Види витрат	Сума, грн	
		Продукція виробництва “А”	Продукція виробництва “В”
1.	Оплата плати з відрахуванням на соціальне страхування та соціальне забезпечення	61450	72758
2.	Вартість матеріалів	41345	53631
3.	Знос основних засобів	13565	15475
4.	Страхові платежі	11860	16460
5.	Інші прямі витрати	2500	3650
6.	Загальновиробничі витрати		
	Суми визначити		

За підзвітний період оприбуткована продукція:

- Виробництва “А” – 25655 одиниць;
- Виробництва “В” – 318855 одиниць.

Загальновиробничі витрати становили 15748 грн.

До відома: справедлива вартість оприбуткованої продукції виробництва “А” становила 158475 грн, продукції виробництва “В” – 184744 грн.

Завдання 2

За умовними даними табл. 49 визначте собівартість продукції “С” і “Д”. Майте на увазі, що продукція “С” – основна продукція, а продукція “Д” – супутня. На основну продукцію треба віднести 90% від загальних витрат і 10 % – на супутню продукцію. При виробництві основної і супутньої продукції також має місце побічна продукція “Е”, собівартість якої визначається за фактичними витратами на її виробництво (або за нормативно-плановими витратами), тому,

щоб визначити суму витрат, яка була віднесена на основну і супутню продукцію, потрібно від загальної суми витрат відрахувати витрати, віднесені на побічну продукцію.

Щоб визначити загальну суму витрат, віднесених на виробництво продукції “С”, “Д” і “Е”, треба до прямих витрат віднести частину загальновиробничих витрат за методикою, яка була використана при виконанні завдання 1.

49. Умовні дані для визначення собівартості продукції “С”, “Д” і “Е”

№ п/п	Види витрат	Сума (грн.)	
		Продукція “С” і “Д”	Продукція “Е”
1.	Оплата праці з відрахуваннями на соціальне страхування та соціальне забезпечення	141854	15435
2.	Вартість матеріалів	125475	3497
3.	Знос основних засобів	76941	5794
4.	Страхові платежі	92398	-
5.	Інші прямі витрати	39479	3949
6.	Загальновиробничі витрати		
	Суми визначити		

За звітний період оприбуткована продукція:

- Виробництва “С” – 32142 одиниці;
- Виробництва “Д” – 21744 одиниці;
- Виробництва “Е” – 8147 одиниць.

Загальновиробничі витрати становили 24394 грн.

Контрольні запитання

1. Охарактеризуйте оцінку як елемент методу бухгалтерського обліку.
2. Об’єктивна необхідність використання різних принципів оцінки господарських активів (засобів) за умов переходу до ринкової економіки.
3. Суть калькуляції, об’єкти обліку витрат і об’єкти калькуляції.
4. Зміст і послідовність калькуляції собівартості продукції і послуг.
5. Характеристика методів і способів калькуляції.

Модуль (тема) 7

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ

7.1.Методологічні основи обліку обороту (обігу) господарських активів (засобів) на підприємствах. Стадії руху господарських засобів і значення відокремленого відображення їх у бухгалтерському обліку

Основним призначенням підприємств сфери матеріального виробництва є виробництво суспільно необхідних продуктів. Для забезпечення безперервності виробництва повинні здійснюватися процеси постачання необхідними господарськими засобами і предметами праці і реалізації (збуту) створеного продукту праці.

Всі ці процеси (постачання (заготівля), виробництво, реалізація) взаємопов'язані і взаємозумовлені, постійно змінюють один одного, внаслідок чого відбувається безперервний кругообіг господарських активів (засобів).

Які методологічні основи обліку обігу (обороту) господарських активів, та які характерні риси його окремих стадій?

Бухгалтерський облік, відображаючи господарські операції підприємства, забезпечує спостереження і контроль за господарськими процесами, а також за створенням і рухом суспільного продукту.

Процес постачання. У процесі постачання підприємства витрачають грошові кошти і купують у постачальників засоби виробництва (засоби і предмети праці), необхідні для виробництва продукції.

Об'єктами бухгалтерського обліку в процесі постачання є витрати на цей процес, тобто фактична собівартість придбаних (куплених) засобів виробництва або заготовлених виробничих запасів, обсяг необхідних предметів праці (натуральних і в грошовому вимірниках), а також розрахунки між підприємствами і організаціями, які виникають у процесі постачання.

Процес виробництва. Процес виробництва є основною фазою кругообігу господарських активів (засобів). У процесі виробництва

використовуються засоби праці (машини, будівлі, обладнання та ін.), *предмети праці* (сировина, матеріали тощо), а також *жива праця робітників*.

Витрати праці в певній грошовій оцінці, тобто в сумі нарахованої заробітної плати (оплати праці), поряд з вартістю матеріалів та іншими витратами включаються в собівартість виробленої продукції. У процесі виробництва споживаються засоби праці (частина їх зносу) і предмети праці (повністю).

Отже, в бухгалтерському обліку процес виробництва повинен відображатися як процес виробничого споживання і разом з тим як процес створення продуктів праці (одержана продукція, виконані роботи та ін.)

Вартість заново створеного продукту відрізняється від вартості використаних предметів і засобів, з яких його створено, не тільки якістю та призначенням, а й кількісно, оскільки крім використаних засобів виробництва в неї входить нова вартість створена працею робітників – національний дохід.

Об'єктами бухгалтерського обліку в процесі виробництва є витрати підприємства на виробництво продукції, що дає можливість визначити її фактичну собівартість і обсяг готової продукції (в натуральних і грошовому вимірниках).

Процес реалізації полягає в тому, що частина виробленої готової продукції в процесі виробництва реалізується споживачам (покупцям). Це здійснюється шляхом купівлі-продажу. В результаті реалізації підприємство одержує від покупців кошти (виручку), але, як правило, більші, ніж їх було витрачено на виробництво та збут продукції – на суму прибутку. Процес реалізації, завершуючи виробничий процес, забезпечує відновлення та розширення виробництва.

Об'єктом бухгалтерського обліку в процесі реалізації є обсяг реалізованої продукції (в натуральних і грошовому вимірниках), витрати, пов'язані з реалізацією, і фінансовий результат від реалізації (як правило, прибуток), а також розрахунки з покупцями та іншими підприємствами і організаціями.

Отже, бухгалтерський облік відображає не тільки господарські процеси, а і їх результати.

У процесі створення та руху суспільного продукту *господарські активи* (засоби) підприємств *змінюють свою форму*: у процесі постачання вони з грошової форми переходять *у форму виробни-*

чих запасів; у процесі виробництва предмети праці (під дією засобів праці) набувають *форми продуктів праці*; у процесі реалізації готова продукція набуває *грошової форми*.

Перехід засобів підприємства під час господарських процесів з однієї форми в іншу називається кругообігом господарських засобів. Процес кругообігу господарських засобів зображено на нижченаведеній схемі:

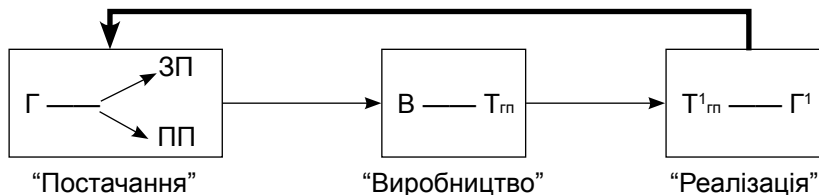


Схема кругообігу господарських засобів

Умовні позначення:

Г – грошові кошти;

ЗП – засоби праці;

ПП – предмети праці;

В – виробництво;

$T_{гр}$ – готова продукція за справедливою вартістю;

$T_{гр}^1$ – готова продукція за ціною реалізації;

G^1 – грошові кошти від реалізації продукції за ціною реалізації.

З наведеної схеми видно, що господарські активи (засоби) набувають різних форм і разом з тим одночасно перебувають у всіх трьох формах. Це є обов'язковою умовою безперебійної роботи підприємства. Недодержання цього принципу свідчить про порушення на якійсь стадії процесу кругообігу засобів і, відповідно, погіршення нормальних умов роботи підприємства.

Велике значення для підвищення ефективності використання господарських активів (засобів) має скорочення часу їх перебування на кожній стадії кругообігу (постачання, виробництво, реалізація), тобто прискорення їх оборотності.

Отже, бухгалтерський облік в кожному підприємстві, організації та установі повинен відображати окремі операції, господарські процеси, що складаються з цих операцій, господарські активи (засоби) та джерела їх утворення, а також усі зміни, що відбуваються в процесі господарської діяльності.

7.2. Суть, характеристика та особливості обліку процесу постачання

Процес постачання є обов'язковою умовою успішної організації сільськогосподарського виробництва. Він включає операції, пов'язані із забезпеченням підприємств необхідними для виробництва продукції засобами виробництва.

Які характерні особливості методики обліку процесу постачання?

Купуючи засоби виробництва, підприємство—покупець сплачує постачальникові купівельну їх вартість, здійснює витрати, пов'язані з перевезенням цінностей, навантаженням, розвантаженням тощо. Ці витрати називають транспортно-заготівельними. Отже, фактична собівартість придбаних (куплених) засобів виробництва складається з їх купівельної вартості та транспортно-заготівельних витрат.

Бухгалтерський облік процесу постачання повинен забезпечувати достовірну інформацію про обсяг постачання як за кількісними, так і за якісними показниками і собівартістю придбаних засобів виробництва.

Крім того, завданнями обліку є також забезпечення контролю за своєчасністю розрахунків з постачальниками, транспортними та іншими підприємствами за операціями, пов'язаними з придбанням матеріальних цінностей і їх транспортуванням.

7.2.1. Особливості обліку придбання (купівелі) предметів праці (оборотних засобів)

Для обліку придбаних (куплених) предметів праці (оборотних засобів) в складі відповідних синтетичних рахунків і субрахунків класу 2 “Запаси” (20 “Виробничі запаси”, 21 “Поточні біологічні активи” та ін.) відкривають аналітичні рахунки “Заготівля та придбання відповідних товарно-матеріальних цінностей”. На дебеті цих рахунків відображають купівельну вартість товарно-матеріальних цінностей і транспортно-заготівельні витрати. Тобто на цих аналітичних рахунках буде відображена купівельна вартість плюс транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з їх придбанням, що в сумі і буде складати фактич-

ну собівартість їх придбання (заготівлі), за якою вони і повинні бути оприбутковані.

Після цього за фактичною собівартістю придбання їх оприбутковують з кредиту аналітичного рахунку “Заготівля та придбання товарно-матеріальних цінностей” в дебет аналітичного рахунку, на якому обліковуються закуплені товарно-матеріальні цінності в межах того ж синтетичного рахунку. При цьому дебетується та кредитується один і той же синтетичний рахунок, але різні аналітичні рахунки.

Бухгалтерський облік розрахунків з постачальниками за одержані від них матеріальні цінності, а також з підрядниками за надані послуги (наприклад, транспортними організаціями за перевезення вантажу) здійснюються на пасивному рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”.

Зазначимо, що в тих випадках, коли транспортно-заготівельні витрати є загальними для різних видів цінностей, необхідно їх суму обліковувати на окремому аналітичному рахунку, а потім їх розподілити між ними пропорційно певному базису (масі, вартості за купівельними цінами тощо).

Розглянемо приклад. У господарство були завезені матеріали “А” – 100 одиниць ціною 40,00 грн за одиницю, загальною сумою 4000,00 грн. При цьому послуги вантажного автотранспорту підрядника (АТП) за доставку матеріалів у господарство склали 120,00 грн. За навантаження та розвантаження матеріалів нарахована заробітна плата працівникам у сумі 30,00 грн.

Необхідно скласти бухгалтерські проводки, записати господарські операції на рахунки бухгалтерського обліку, визначити собівартість придбаних матеріалів та оприбуткувати їх на відповідному рахунку.

Перш за все слід записати господарські операції в “Журнали реєстрації господарських операцій”, які пов’язані з придбанням матеріалів “А”.

Журнал реєстрації господарських операцій за квітень 200_ р.

Дата	№ операції	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
			ДТ	КТ	
1	2	3	4	5	6
3.04	1	До господарства надійшли матеріали "А" від постачальника (розрахунки не проведені) 100 одиниць – ціна 40,00 грн	20 "Виробничі запаси" аналітичний рахунок "Придбання матеріалу "А"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	4000,00
3.04	2	Списується вартість послуг вантажного автотранспорту підрядника (АТП) по доставці матеріалів у господарство	20 "Виробничі запаси", аналітичний рахунок "Придбання матеріалів "А"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	120,00
3.04	3	Нарахована заробітна плата працівникам за навантаження та розвантаження матеріалів	20 "Виробничі запаси", аналітичний рахунок, "Придбання матеріалів "А"	66 "Розрахунки за виплатами працівникам"	30,00
5.04	4	Перераховані кошти з поточного рахунку банку господарства в погашення зобов'язань перед постачальниками:			
		а) за вартість матеріалів;	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	31 "Поточний рахунок в банку"	4000,00
		б) за послуги вантажного автотранспорту.	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	31 "Поточний рахунок в банку"	120,00
		Разом	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	31 "Поточний рахунок в банку"	4120,00
7.04	5	Оприбутковуються матеріали "А" за фактичною собівартістю придбання	20 "Виробничі запаси", аналітичний рахунок "Матеріали "А"	20 "Виробничі запаси", аналітичний рахунок."Придбання матеріалів "А".	4150,00

Рознесемо (запишемо) розглянуті господарські операції на рахунки бухгалтерського обліку.

ДТ	Рахунок 20 "Виробничі запаси"	КТ	ДТ	Рахунок 20 "Виробничі запаси" аналітичний рахунок "Придбання матеріалу ""А"	КТ
	Сальдо на 1.04.2000р.		1) 4000,00	5) 4150,00	
	145000,00		2) 120,00		
	1) 4000,00		3) 30,00		
	2) 120,00				
	3) 30,00				
	5) 4150,00	5) 4150			

ДТ	Рахунок 20 "Виробничі запаси" аналітичний рахунок "Матеріал "А"	КТ	ДТ	Рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	КТ
	5) 4150,00		4) 4120,00	1) 4000,00	
				2) 120,00	

ДТ	Рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"	КТ	ДТ	Рахунок 31 "Поточний рахунок в банку в національній валюті"	КТ
		3) 30,00	Сальдо на 1.04.2000р.	4) 4120,00	
			158000,00		

На підставі наведеного прикладу слід відзначити, по-перше, те, що придбані матеріали оприбутковані за фактичною собівартістю (вартість за купівельними цінами з урахуванням транспортно-заготівельних витрат); по-друге, чітко простежується вимога першої стадії кругообігу господарських активів, тобто те, що за грошові кошти господарство придбало матеріальні цінності (грошові кошти трансформувалися в товар); по-третє, внаслідок проведених розрахункових операцій грошові кошти надійшли до постачальників.

7.2.2. Особливості обліку придбання основних засобів

Особливостями бухгалтерського обліку придбання основних засобів є те, що "Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій" передбачено балансний рахунок 15 "Капітальні інвестиції" (субра-

хунки: 1 – “Капітальне будівництво”, 2 – “Придбання (виготовлення) основних засобів”, 3 – “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”, 4 – “Придбання (створення) нематеріальних активів” і 5 – “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”).

За дебетом рахунку 15.2 “Придбання (виготовлення) основних засобів” відображаються витрати на придбання або виготовлення власними силами, необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 “Основні засоби” (крім об’єктів будівництва та довгострокових біологічних активів).

За дебетом рахунку 15.5 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів” обліковуються витрати на формування основного стада робочої та продуктивної худоби (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 “Поточні біологічні активи”.

За кредитом рахунку 15 “Капітальні інвестиції” відображається списання витрат при оприбуткуванні основних засобів.

Для обліку придбання (купівлі) основних засобів в складі рахунку 15 “Капітальні інвестиції” відкривають аналітичний рахунок, наприклад “Придбання трактора”. На цьому рахунку, крім купівельної вартості, відображають також транспортно-заготівельні витрати. Після визначення всіх витрат, пов’язаних з придбанням, наприклад, трактора, його оприбутковують до складу основних засобів в кореспонденції:

Д^Т рахунку 10 “Основні засоби”

К^Т рахунку 15 “Капітальні інвестиції”.

Розглянемо приклад відображення в бухгалтерському обліку придбання основних засобів.

Припустимо, що в господарство від постачальника надійшов вантажний автомобіль, купівельна вартість якого складає 230000,00 грн. На перегін вантажного автомобіля списуються нафтопродукти на суму 250,00 грн. Нарахована заробітна плата водію вантажного автомобіля за перегін його від постачальника в господарство 32,00 грн.

Запишемо господарські операції в “Журнал реєстрації господарських операцій”, пов’язані з придбанням вантажного автомобіля (хронологічна реєстрація).

Журнал реєстрації господарських операцій за травень 200_ р.

Дата	№ операції	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума грн
			ДТ	КТ	
4.05	14	До господарства надійшов вантажний автомобіль від постачальника (розрахунки не проведені)	15 "Капітальні інвестиції" аналітичний рахунок "Придбання вантажного автомобіля"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	230000,00
4.05	15	Нарахована заробітна плата водію за перегін автомобіля в господарство	15 "Капітальні інвестиції" аналітичний рахунок "Придбання вантажного автомобіля"	66 "Розрахунки за виплатами працівникам"	32,00
5.05	16	Списуються нафтопродукти на перегін автомобіля в господарство	15 "Капітальні інвестиції" аналітичний рахунок "Придбання вантажного автомобіля"	20/3 "Виробничі запаси" суб-рахунок "Паливо"	250,00
7.05	17	Перераховані кошти з поточного рахунку банку в погашення кредиторської заборгованості постачальнику за вантажний автомобіль	63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"	31 "Поточний рахунок в банку в національній валюті"	230000,00
10.05	18	Оприбутковано до складу основних засобів вантажний автомобіль за фактичною собівартістю	10 "Основні засоби"	15 "Капітальні інвестиції"	230282,00

Рознесемо (запишемо) вищенаведені господарські операції на рахунки бухгалтерського обліку (систематична реєстрація).

Рахунок "Капітальні інвестиції"		Рахунок "Капітальні інвестиції"	
ДТ	КТ	ДТ	КТ
14) 230000,00	18) 230282,00	14) 230000,00	18) 230282,00
15) 32,00		15) 32,00	
16) 250,00		16) 250,00	

Рахунок "Основні засоби"		Рахунок 63 "Розрахунки з поставальниками та підрядниками"	
ДТ	КТ	ДТ	КТ
Сальдо 1485000,00		17) 230000,00	14) 230000,00
18) 230282,00			
Рахунок 20 "Виробничі запаси"		Рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"	
ДТ субрахунок 3 "Паливо"	КТ	ДТ	КТ
Сальдо 5240,00	16) 250,00		15) 32,00
Рахунок 31 "Поточний рахунок в банку в національній валюті"			
ДТ		КТ	
Сальдо 542000,00		17) 230000,00	

Із наведеного прикладу випливає, що основні засоби оприбутковані за фактичною собівартістю їх придбання, а також те, що на стадії заготівлі (придбання) грошові кошти трансформувалися в товар (основні засоби). Ми розглянули особливості відображення в бухгалтерському обліку процесу постачання як основних, так і оборотних засобів (активів) – засобів і предметів праці.

7.3.Методологія обліку процесу виробництва

7.3.1. Суть і характеристика процесу виробництва, витрати на виробництво та їх класифікація

Особливості процесу виробництва, витрат на виробництво та їх класифікації

Процес виробництва становить сукупність господарських операцій, пов'язаних з виготовленням товарів, виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг. Це зумовлює відповідні витрати господарства (витрати виробництва).

Витрати виробництва – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва (господарські активи – засоби та предмети праці), які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів), працю працівників, зайнятих у процесі виробництва, з відповідними на неї нарахуваннями та ін.).

Крім того, підприємство здійснює витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва та його управлінням, які у свою чергу поді-

ляються на **загальновиробничі та адміністративні** (загальногосподарські) витрати.

До загальновиробничих витрат включаються: витрати на управління виробництвом [оплата праці апарату управління цехами (галузями – агроном, зоотехнік), дільницями, витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, галузей та ін.]; амортизація основних засобів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології і організації виробництва та ін. Загальновиробничі витрати включаються у витрати виробництва методом їх розподілу на відповідні об'єкти обліку витрат (культури, групи культур, групи тварин та ін.).

До адміністративних витрат відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством в цілому: витрати на відрядження та утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу (керівник господарства, головний економіст, працівники бухгалтерії та ін.); витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, факс тощо); витрати на утримання основних засобів загальногосподарського призначення (контора господарства) та ін. Адміністративні витрати не включаються у витрати виробництва, а списуються на фінансові результати господарства (зменшення прибутку).

Основними завданнями бухгалтерського обліку процесу виробництва є: визначення фактичного обсягу виробництва, тобто кількості продукції, виробленої протягом звітного періоду (в натуральних і грошовому вимірниках); обчислення фактичної собівартості продукції як всього випуску, так і кожного виду зокрема.

Особливості сільськогосподарського виробництва зумовлюють ведення обліку виробничих витрат і виходу продукції по кожному виробничому підрозділу. За допомогою даних бухгалтерського обліку визначають фактичні витрати на кожний вид продукції, обчислюють її собівартість, виявляють результати виробничо-фінансової діяльності окремих виробництв, галузей і господарства в цілому.

У сільськогосподарських підприємствах розрізняють основні, допоміжні та підсобні обслуговуючі галузі (виробництва).

Основними є такі галузі, які мають найбільшу питому вагу товарної продукції у загальному її обсязі в господарстві. До основних галузей належать рослинництво і тваринництво.

Допоміжні галузі мають менший обсяг виробництва порівняно з обсягом виробництва основних галузей. Як правило, продукція цих

галузей повністю споживається господарством. Тільки незначна кількість продукції має товарний характер. До таких виробництв належать ремонтні майстерні, вантажний автотранспорт, жива тяглова сила, електропостачання, водопостачання, машинно-тракторний парк тощо.

Підсобні галузі включають промислові та обслуговуючі виробництва. Промислові виробництва призначені для переробки продукції основного виробництва та виготовлення будівельних матеріалів. До них належать млини, сепараторні пункти, виноробні, консервні, цегельні й черепичні заводи, пилорами тощо.

Обслуговуючі виробництва забезпечують побутові потреби працівників підприємств. До них належать їдальні, пекарні, лазні, пральні, перукарні, житлово-комунальне господарство тощо.

Всі витрати виробництва класифікують за:

- за економічним змістом;
- характером участі у виробництві;
- способом віднесення (включення) на собівартість продукції;
- складом;
- відношенням до обсягу виробництва тощо.

За економічним змістом витрати поділяють на **матеріальні витрати і витрати живої праці**.

До **матеріальних витрат** належать:

вартість використаної сировини та матеріалів, насіння, кормів, мінеральних добрив, нафтопродуктів;

вартість використаних у процесі виробництва основних засобів на суму їх зносу (амортизації).

До витрат живої праці належать витрати на оплату праці, а також нарахування на неї (відрахування на соціальні заходи) 29,66%.

За характером участі у виробництві розрізняють **основні і накладні витрати**.

Основні витрати безпосередньо пов'язані з процесом виробництва. Це витрати на оплату праці робітників, зайнятих на виробництві продукції, вартість витраченого насіння, кормів, мінеральних добрив, знос (амортизація) основних засобів, нематеріальних активів тощо.

До **накладних витрат** відносяться загальновиробничі витрати, зумовлені організацією і управлінням окремими галузями виробництва. Їх включають у собівартість продукції тільки певної галузі виробництва.

За способом віднесення на собівартість продукції витрати поділяють на прямі і непрямі.

До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом тільки певного виду продукції. Їх безпосередньо відносять на вироблену продукцію. Так, вартість насіння озимої пшениці відносять тільки на собівартість продукції (зерна) озимої пшениці, вартість кормів, згодованих тваринам молочного стада, – на собівартість продукції молочного стада і т.д.

Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат економічно доцільним шляхом. Вони пов'язані одночасно з виробництвом кількох видів продукції і тому їх включають у собівартість кожного виду продукції шляхом розподілу. Більшість основних витрат є прямими, а всі накладні витрати – непрямими (це, перш за все, загальновиробничі витрати).

За складом витрати поділяються на **одноеlementні** (прості) і **комплексні** (складні).

До **простих** належать витрати, які за економічним змістом не поділяються на складові частини. Наприклад, вартість кормів, насіння, мінеральних добрив, амортизація основних засобів, оплата праці робітників тощо.

До **комплексних** належать витрати, які складаються з декількох елементів. Так, послуги вантажного автотранспорту оцінюються за вартістю виконаних тонно-кілометрів, яка складається із вартості нафтопродуктів, заробітної плати водія, амортизації автомобіля тощо.

За відношенням до обсягу виробництва витрати поділяються на **змінні і постійні (умовно постійні)**.

Змінні витрати безпосередньо залежать від обсягу виробництва. Наприклад, чим більша площа посіву, тим більше необхідно висіяти насіння та ін.

Постійні (умовно постійні) витрати не залежать або майже не залежать від обсягу виробленої продукції чи обсягу виконаних робіт (загальновиробничі витрати, амортизація основних засобів тощо).

Зазначимо, що класифікація виробничих витрат зумовлює організацію бухгалтерського обліку.

7.3.2. Характеристика рахунків для обліку витрат і виходу продукції. Особливості бухгалтерського обліку витрат і виходу продукції

Облік витрат виробництва ведуть у системі рахунків, які відображають, з одного боку, процес виробничого споживання господарських активів (засобів і предметів праці – основних і оборотних засобів і самої праці (виробничі витрати), а з іншого боку, – процес виробленої продукції (одержаної продукції, виконаних робіт і наданих послуг).

Які рахунки використовуються для обліку витрат і виходу продукції?

Так, для організації обліку витрат і виходу продукції відповідних виробництв планом рахунків передбачені окремі синтетичні рахунки та субрахунки. До них відносяться: синтетичний рахунок 23 “Виробництво”, в складі якого відкриваються субрахунки за видами виробництв: “1” – Рослинництво”, “2” – “Тваринництво”, “3” – “Промислові виробництва”, “4” – “Допоміжні виробництва” та ін.

Для обліку витрат, пов’язаних з організацією та управлінням, передбачені рахунки бухгалтерського обліку: 91 “Загальновиробничі витрати” і 92 “Адміністративні витрати”, в складі яких відкриваються субрахунки за видами витрат. Наприклад, 91.1 “Загальновиробничі витрати в рослинництві”, 91.2 “Загальновиробничі витрати у тваринництві” та ін.

З урахуванням властивостей і місця основного виробництва у сфері сільськогосподарського виробництва нами будуть розглянуті методичні основи обліку витрат і виходу продукції основного виробництва з використанням синтетичного рахунку 23 “Виробництво” та відповідних субрахунків, які відкриваються в його складі.

Облік витрат на виробництво продукції, робіт і послуг здійснюється на підставі “Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати” (затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.XII.1999 р.), “Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій” та “Інструкції по застосуванню “Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій”, затверджених наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р., “Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт,

послуг) сільськогосподарських підприємств”, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України 18.05.2001 р. № 132, а також Національного Положення (стандарту) № 30 “Біологічні активи”. Облік витрат виробництва забезпечується в розрізі **елементів витрат**.

За якими елементами обліковуються витрати виробництва?

Елемент витрат – це сукупність економічно однорідних витрат.

Відповідно до вимог вищенаведених нормативних документів витрати виробництва групуються за такими елементами:

1. Прямі матеріальні витрати;
2. Прямі витрати на оплату праці;
3. Відрахування на соціальні заходи;
4. Амортизація;
5. Інші прямі витрати;
6. Загальновиробничі витрати.

1. За елементом “Прямі матеріальні витрати” відображається

вартість:

- **сировини і матеріалів**, які входять до складу виробничої продукції, створюючи її основу, або є необхідним компонентом для виготовлення продукції (виконання робіт і надання послуг). При цьому їх вартість списують на витрати виробництва (Д^Г рахунку 23 “Виробництво” – К^Г рахунку 20 “Виробничі запаси” субрахунок 1 “Сировина і матеріали”).
- **палива** (використані нафтопродукти тощо) – (Д^Г рахунку 23 “Виробництво” – К^Г рахунку 20 “Виробничі запаси” субрахунок 3 “Паливо”);
- **запасних частин** (Д^Г рахунку 23 “Виробництво” – К^Г рахунку 20 “Виробничі запаси” субрахунок 7 “Запасні частини”);
- **добрив, засобів захисту рослин, біопрепаратів, медикаментів для боротьби із хворобами сільськогосподарських тварин** (Д^Г рахунку 23 “Виробництво” – К^Г рахунку 20 “Виробничі запаси” субрахунок 8 “Матеріали сільськогосподарського призначення”);
- **будівельних матеріалів** (Д^Г рахунку 23 “Виробництво” – К^Г рахунку 20 “Виробничі запаси” субрахунок 5 “Будівельні матеріали”);

- **малоцінних та швидкозношуваних предметів** (Д^Г рахунку 23 “Виробництво” – К^Г рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”);
- **насіння і садивного матеріалу** (Д^Г рахунку 23 “Виробництво” – К^Г рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”);

кормів (Д^Г рахунку 23 “Виробництво” – К^Г рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”).

2. За елементом **“Прямі витрати на оплату праці”** обліковуються витрати на основну і додаткову оплату праці та ін. (Д^Г рахунку 23 “Виробництво” – К^Г рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникамі”).

3. За елементом **“Відрахування на соціальні заходи”** обліковуються збори на обов’язкове державне пенсійне страхування, на обов’язкове соціальне страхування, на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття тощо, включається у витрати виробництва і перераховується органам соціального страхування). (Д^Г рахунку 23 “Виробництво” – К^Г рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням”. Погашення зобов’язань перед органами соціального страхування відображається на Д^Г рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням” – К^Г рахунку 31 “Рахунки в банках”).

4. За елементом **“Амортизація”** відображається сума нарахованого зносу основних засобів, інших необоротних активів (МШП – строк використання яких більше одного року, бібліотечні фонди та ін.) і накопичена амортизація довгострокових біологічних активів та нематеріальних активів (Д^Г рахунку 23 “Виробництво” – К^Г рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” субрахунок 1 “Знос основних засобів”) та ін.

5. За елементом **“Інші прямі витрати”** включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат, зокрема послуги допоміжних виробництв (вантажного автотранспорту) та ін. (Д^Г рахунку 23 “Виробництво” субрахунок 1 “Рослинництво” – К^Г рахунку 23 “Виробництво” субрахунок “Вантажний автотранспорт”).

6. За елементом **“Загальновиробничі витрати”** обліковуються витрати на управління виробництвом (рослинництвом, тваринництвом та ін.), амортизація основних засобів загальновиробничого призначення та ін. Ці витрати обліковуються на синтетичному рахунку

ку 91 “Загальновиробничі витрати” і списуються (щомісячно розподіляються) на об’єкти обліку витрат в кореспонденції:

ДТ рахунку 23 “Виробництво” – КТ рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”.

Отже, на рахунку 23 “Виробництво” за **дебетом** відображають всі витрати за вищерозглянутими елементами.

З кредиту рахунку 23 “Виробництво” оприбутковується вироблена сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи (розсада, сіянци, приплід, мальки та ін.) за їх первісним визнанням за справедливою вартістю (ціни активного ринку, зменшені на очікувані витрати на місці продажу, в кореспонденції з дебетом рахунків 21 “Поточні біологічні активи”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва, 20 “Готова продукція”.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів може здійснюватися: за останньою ринковою ціною операції з такими активами; за ринковими цінами на подібні активи та ін.

У разі оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів за додатковими показниками, які характеризують рівень їх цін, підприємство може розробити порядок їх визначення за власною методикою.

Рахунок 23 “Виробництво” – активний рахунок, оскільки на кінець звітного періоду сальдо на ньому буде дебетове на суму незавершеного виробництва (витрати поточного року під урожай майбутнього року – витрати, пов’язані з посівом озимих культур, зяблева оранка та ін.).

Поряд з рахунком 23 “Виробництво” для обліку витрат, пов’язаних з управлінням окремими галузями та господарством в цілому передбачені рахунки 91 “Загальновиробничі витрати” і 92 “Адміністративні витрати”. Рахунки активні, за дебетом яких відображають всі витрати, пов’язані з управлінською діяльністю різних рівнів, а з кредиту цих рахунків витрати списуються відповідно з установленим порядком. З кредиту рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” на дебет рахунку 23 “Виробництво”, рахунку 92 “Адміністративні витрати” в дебет рахунку 79 “Фінансові результати”.

Зазначимо, що в кінці звітного періоду рахунок 23 “Виробництво” закривається на суму різниці дебетового і кредитового оборотів: з кредиту рахунку на дебет рахунку 94.0 “Інші витрати операцій-

ної діяльності” субрахунок “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”, якщо витрати виробництва перевищують справедливу вартість оприбуткованої продукції і навпаки: з дебету рахунку 23 “Виробництво” в кредит рахунку 71.0 “Інший операційний дохід” субрахунок “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”, якщо справедлива вартість оприбуткованої продукції перевищує витрати виробництва.

Приклад відображення в бухгалтерському обліку витрат і виходу продукції в процесі виробництва наведено нижче.

**Журнал
реєстрації господарських операцій в підприємстві “Нагорне”
на виробництві “А” (умовно) (у складі основного виробництва)
рахунок 23 “Виробництво”, субрахунок 1 “Рослинництво”
за грудень 200__р.**

№ операції	Дата	Зміст господарських (узагальнено) операцій за рік	Кореспондуючі рахунки		Сума грн
			ДТ	КТ	
1	2	3	4	5	6
1.	4.12	Нарахована заробітна плата працівникам	23/1 “Виробництво” субрахунок “Рослинництво”	66 “Розрахунки за виплатами працівникам”	800,00
2.	4.12	Нараховано на оплату праці органам соціального страхування та соціального забезпечення 29,66 %	23/1 “Виробництво” субрахунок “Рослинництво”	65 “Розрахунки за страхуванням”	130,24
3.	8.12	Списується вартість використаних матеріалів	23/1 “Виробництво” субрахунок “Рослинництво”	20/1 “Виробничі запаси” субрахунок 1 “Сировина і матеріали”	270,00
4.	18.12	Списується вартість використаного палива	23/1 “Виробництво” субрахунок “Рослинництво”	20/3 “Виробничі запаси”, субрахунок 3 “Паливо”	310,00

1	2	3	4	5	6
5.	19.12	Списується вартість використаних мінеральних добрив	23/1 "Виробництво" субрахунок "Рослинництво"	20/8 "Виробничі запаси", субрахунок 8 "Матеріали сільськогосподарського призначення"	620,00
6.	20.12	Списується вартість насіння	23/1 "Виробництво" субрахунок "Рослинництво"	27 "Продукція сільсько-господарського виробництва"	710,00
7.	25.12	Нараховано знос основних засобів	23/1 "Виробництво", субрахунок "Рослинництво"	13/1 "Знос необоротних активів", субрахунок "Знос основних засобів"	250,00
8.	25.12	Списуються послуги вантажного авто-транспорту	23/1 "Виробництво" субрахунок "Рослинництво"	23/4 "Виробництво", субрахунок 4 "Вантажний авто-транспорт"	112,00
9.	26.12	Списуються загально-виробничі витрати	23/1 "Виробництво" субрахунок "Рослинництво"	91 "Загально-виробничі витрати"	248,00
10.	27.12	Оприбуткована продукція "П" (умовно) за справедливою ціною	27 "Продукція сільсько-господарського виробництва"	23/1 "Виробництво", субрахунок 1 "Рослинництво"	3500,00
11.	28.12	Списується перевищення витрат над справедливою вартістю (витрати за рік склали 3620 грн)	94 "Інші операційні витрати" субрахунок „Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"	23/1 "Виробництво", субрахунок 1 "Рослинництво"	120,00

Запишемо розглянуті господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"

ДТ	КТ
	1) 800,00

Рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням"

ДТ	КТ
	2) 130,24

Рахунок 20/1 "Виробничі запаси", субрахунок "Сировина і матеріали"

ДТ	КТ
<u>Сальдо 800,00</u>	3) 270,00

Рахунок 20/3 "Виробничі запаси", субрахунок "Паливо"

ДТ	КТ
<u>Сальдо 450,00</u>	4) 310,00

Рахунок 20/8 "Виробничі запаси", субрахунок "Матеріали сільськогосподарського призначення"

ДТ	КТ
<u>Сальдо 750,00</u>	5) 620,00

Рахунок 13/1 "Знос необоротних активів", субрахунок "Знос основних засобів"

ДТ	КТ
	7) 250,00

Рахунок 23/4 "Виробництво", субрахунок "Вантажний автотранспорт"

ДТ	КТ
	8) 112,00

Рахунок 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"

ДТ	КТ
Сальдо 8100,00	6) 710,00
10) 3330,24	

Рахунок 23/1 "Виробництво", субрахунок "Рослинництво", "Виробництво А"

ДТ	КТ
1) 800,00	
2) 130,24	
3) 270,00	
4) 310,00	
5) 620,00	
6) 710,00	
7) 250,00	
8) 112,00	
9) 248,00	10) 3330,24
	11) 120,00
3450,24	3450,24

Рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”

ДТ	КТ
<u>Сальдо 485,00</u>	9) 248,00

Рахунок 94.0 „Інші операційні витрати”. „Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”

ДТ	КТ
11) 120,00	

Нами розглянуті загальні (методичні) принципи організації бухгалтерського обліку витрат і виходу продукції. Детально про це буде викладено при вивченні курсів бухгалтерський фінансовий та управлінський облік у сільськогосподарських підприємствах.

При розгляді Плану рахунків бухгалтерського обліку ми вивчили призначення рахунків класу 8 “Витрати за елементами”, акцентуючи увагу на тому, що вони використовуються для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду. У тих випадках, коли використовуються рахунки цього класу, виробничі витрати записуються в дебет рахунків: 80 “Матеріальні витрати”, 81 “Витрати на оплату праці”, 82 “Відрахування на соціальні заходи”, 83 “Амортизація”, 84 “Інші операційні витрати” і щомісячно з кредиту цих рахунків в дебет рахунку 23 “Виробництво”.

Наприклад, нарахована оплата праці працівником галузі рослинництва, то записи будуть за схемою:

ДТ рахунку 81 “Витрати на оплату праці”

КТ рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”

і ДТ рахунку 23.1 “Виробництво” субрахунок 1 “Рослинництво”

КТ рахунку 81 “Витрати на оплату праці”.

Порядок використання рахунків класу 8 “Витрати за елементами” детально розглядається при вивченні спеціальних курсів.

7.3.3. Відображення на рахунках одержаної продукції, виконаних робіт і наданих послуг. Калькуляція виробничої собівартості продукції, робіт і послуг

Порядок відображення на рахунках одержаної продукції власного виробництва, виконаних робіт і наданих послуг

Планом рахунків бухгалтерського обліку для обліку продукції власного виробництва передбачені синтетичні рахунки:

26 “Готова продукція”;

27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”;

21 “Поточні біологічні активи””.

Синтетичний рахунок 26 “Готова продукція”. Готова продукція – це продукція (виріб, напівфабрикати, робота, послуги), що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад. Рахунок 26 “Готова продукція” – активний. За дебетом рахунку відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю, а за кредитом її списання на різні цілі (для внутрішнього господарського використання, реалізації тощо).

Наприклад, оприбуткована готова продукція власного виробництва (цегла і т.ін.). При цьому запис буде проведено на дебет рахунку 26 “Готова продукція” і кредит рахунку 23 “Виробництво”.

Синтетичний рахунок 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” – активний. Продукція сільськогосподарського виробництва поточного року обліковується за справедливою вартістю (вартість первісного визнання).

На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких і промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад, в дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад, зелену масу; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

За дебетом рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” відображається надходження сільськогосподарської продукції

ції, за кредитом – вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, для виробничого споживання та ін.

Синтетичний рахунок 21 “Поточні біологічні активи” – активний. Облік ведеться за субрахунками:

21.1 Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю.

21.2 Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю.

21.3 Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю.

За дебетом рахунку оприбутковуються поточні і додаткові біологічні активи в кореспонденції з рахунком 23 “Виробництво” відповідних субрахунків.

За даними обліку витрат і виходу продукції в сільськогосподарських підприємствах визначають фактичну собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції на підставі витрат, віднесених на відповідну культуру (групу культур), групу тварин, чи виробництв, тобто за окремими об’єктами обліку витрат.

Витрати по окремих культурах і групах тварин складаються як із прямих витрат, що безпосередньо відносять на відповідні культури і групи тварин, так і із витрат, що розподіляються.

У сільськогосподарському виробництві при визначенні фактичної собівартості одержаної продукції мають місце різні об’єкти калькуляції (це види основної, супутньої і побічної продукції – зерно, солома, гній, молоко, приплід та ін).

У рослинництві, за винятком продукції, яку одержують від окремих сільськогосподарських культур, об’єктами визначення собівартості є сільськогосподарські роботи, виконані в поточному році під урожай наступного року, тобто роботи, які належать до незавершеного виробництва та ін.

У практичній діяльності має місце певна **послідовність визначення собівартості продукції**.

Послідовність і методика обчислення собівартості продукції власного виробництва

1. Обчислюють собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, які надають послуги основному виробництву (вантажний автомобільний транспорт – собівартість 1 т/км; гужовий транспорт – собівартість одного робочого дня за всіма

видами робочої худоби і одного кормо-дня; електропостачання – 10 квт/год. електроенергії, відпущеної споживачам; теплопостачання – 1 гкал теплоенергії; водопостачання – 1м³ води та ін.).

2. Розподіляють загальновиробничі витрати . Сума визначена на рахунку 92 “Загальновиробничі витрати”, розподіляється на об’єкти обліку витрат пропорційно прямим витратам без вартості насіння і садивного матеріалу – у рослинництві, кормів – у тваринництві, матеріалів – у промисловості.
3. Визначають загальну суму виробничих витрат на об’єктах обліку (культури, групи культур, групи тварин та ін.).
4. Обчислюють собівартість продукції рослинництва, тваринництва, підсобних промислових виробництв по переробці сільськогосподарської продукції.

Об’єктами обчислення собівартості в рослинництві є окремі види основної, супутньої і побічної продукції, одержаної від вирощування сільськогосподарських культур.

Щоб визначити фактичну собівартість основної продукції рослинництва (1 ц зерна, 1 ц коренеплодів та ін.), необхідно від загальної суми витрат вирахувати вартість побічної продукції і одержану різницю розділити на кількість одержаної продукції.

Собівартість побічної продукції (солома, полова, гичка) визначають залежно від віднесених на них витрат за нормативами, встановленими на основі витрат на збирання, скиртування, пресування, транспортування та інші роботи по заготівлі цієї продукції.

Об’єктами обчислення собівартості продукції тваринництва є, наприклад, в молочному скотарстві – 1 ц молока, 1 голова приплоду та 1 т гною. **Гній** оцінюють за фактичними витратами на його заготівлю (вартість підстилки (соломи), амортизація транспортерів, транспортні витрати тощо).

Одна голова приплоду обчислюється за вартістю 60 кормо-днів утримання корови.

Для визначення суми витрат, яка буде віднесена на основну продукцію – молоко, необхідно від загальної суми витрат вирахувати суму, що становить вартість приплоду та гною, а залишок розділити на кількість одержаного молока (центнерів).

7.4. Суть, характеристика та особливості відображення в поточному обліку процесу реалізації

Реалізація виробленої продукції сільськогосподарськими підприємствами є завершальною стадією повного циклу кругообігу господарських активів підприємства. У процесі реалізації йому повертають у вартісному виразі всі кошти, витрачені на виробництво і реалізацію продукції. Це дозволяє підприємству виконати свої зобов'язання перед бюджетом, установами банків за одержані кредити, постачальниками й іншими кредиторами, виконати розрахунки з оплати праці та ін.

Характерні ознаки процесу реалізації

Частина виробленої продукції використовується на господарські потреби і не реалізується. Проте значна кількість продукції вибуває за межі господарства і надходить у народногосподарський оборот. Таку продукцію називають **товарною**.

Реалізованою продукцією підприємства вважається продукція (товари, роботи, послуги), за яку покупцеві (замовникові) пред'явлені розрахункові документи. Пред'явленими розрахунковими документами (покупцеві, замовникові) вважаються документи з моменту їх подачі до установи банку (за умови здійснення розрахункових операцій через установи банків) або передачі їх покупцеві (замовникові) відповідно до умов, передбачених договором (контрактом), тобто без участі установ банків.

Якщо за умовами договору покупець (замовник) одержує продукцію безпосередньо на підприємстві, то така продукція вважається реалізованою після видачі і відповідного оформлення документами та пред'явлення покупцеві-замовникові розрахункових документів. Реалізованою вважається також продукція, за яку підприємство-продавець одержало плату або авансові платежі (попередня оплата).

Таким чином, реалізованою продукцією (виконані роботи, надані послуги) вважається реалізаційна вартість відвантаженої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), зазначеної в оформлених документах, як підстава для розрахунків з покупцями (замовниками) або реалізаційна вартість відвантаженої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), зарахована як платіж на поточні рахунки підприємства в установах банку.

У процесі реалізації формується кінцевий фінансовий результат виробничо-господарської діяльності підприємства, що виступає у формі прибутку, який використовується на поповнення капіталу підприємства та інші цілі.

Основними завданнями обліку реалізації є:

- своєчасне документальне оформлення кожної партії реалізованої продукції;
- організація обліку та контролю за розрахунками покупців та замовників і надходження коштів за реалізовану продукцію;
- визначення повної собівартості реалізованої продукції і виявлення фінансових результатів від реалізації продукції, виконаних робіт і наданих послуг.

Методичні принципи та порядок відображення в обліку процесу реалізації

Згідно з вимогами “Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій” і “Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку” та інших нормативних документів бухгалтерський облік процесу реалізації продукції, товарів, виконання робіт і надання послуг має ступеневий характер відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Для обліку процесу реалізації та визначення фінансових результатів передбачені рахунки (класів 7 “Доходи і результати діяльності” та 9 “Витрати діяльності”): 90 “Собівартість реалізації”, 93 “Витрати на збут”, 70 “Доходи від реалізації” та 79 “Фінансові результати”.

Синтетичний рахунок 90 “Собівартість реалізації” (активний рахунок) призначений для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг.

За дебетом рахунку 90 “Собівартість реалізації” відображається справедлива вартість реалізованої продукції і фактична собівартість виконаних робіт, наданих послуг і реалізованих товарів. За кредитом – списання (наприкінці звітного періоду) в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”. Слід зазначити, що витрати, пов’язані з реалізацією продукції (оплата праці працівникам, пов’язаним з реалізацією, послуги вантажного автотранспорту, витрати на рекламу та ін.) не включаються до складу виробничої

собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на синтетичному рахунку 93 “Витрати на збут”.

Синтетичний рахунок 90 “Собівартість реалізації” має такі субрахунки:

901 – “Собівартість реалізованої готової продукції”,

902 – “Собівартість реалізованих товарів”,

903 – “Собівартість реалізованих робіт і послуг”,

904 – “Страхові виплати”.

Синтетичний рахунок 93 “Витрати на збут” – активний. До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на рекламу, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – щомісячне списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Синтетичний рахунок 70 “Доходи від реалізації” – пасивний. Рахунок призначений для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг та ін. Бухгалтерський облік ведеться на субрахунках:

701 – “Дохід від реалізації готової продукції”,

702 – “Дохід від реалізації товарів”,

703 – “Дохід від реалізації робіт і послуг” та ін.

За кредитом субрахунків 701-703 відображається збільшення доходів від реалізації. Для отримання фінансових результатів від реалізації продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг наприкінці звітного періоду одержане сальдо (кредитове) на рахунку 70 “Доходи від реалізації” з його дебету списують на активно-пасивний рахунок 79 “Фінансові результати”.

Синтетичний рахунок 79 “Фінансові результати” – активно-пасивний, призначається для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

За кредитом рахунку 79 “Фінансові результати” відображаються суми доходів в порядку закриття рахунків обліку доходів (в нашому випадку рахунку 70 “Доходи від реалізації”), за дебетом – суми

витрат в порядку закриття рахунків обліку витрат (в нашому випадку рахунків 90 “Собівартість реалізації” та 93 “Витрати на збут”). Сальдо рахунку 79 “Фінансові результати” при його закритті списується на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

Розглянемо приклад відображення в бухгалтерському обліку процесу реалізації (наведені дані умовні).

**Журнал
реєстрації господарських операцій за _____ 200_р.**

№ операції	Дата	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума грн
			ДТ	КТ	
1	2	3	4	5	6
1.	15.05	Оприбуткована від основного виробництва продукція “а” (150 ц за справедливою вартістю 1 ц 250,00 грн)	27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”	23/1 “Виробництво”, субрахунок “Рослинництво”	37500,00
2.	17.06	Відправлена покупцям продукція “а” (120 ц – справедлива вартість 1 ц – 250,00 грн)	90 “Собівартість реалізації”	27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”	30000,00
3.	17.06	Нарахована дебіторська заборгованість покупцям за реалізовану продукцію “а” (за реалізаційними цінами)	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	70 “Доходи від реалізації”	52400,00
4.	16.06	Перерахована на поточний рахунок господарства заборгованість покупців за реалізовану продукцію	31 “Поточний рахунок в банку в національній валюті”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	52400,00

1	2	3	4	5	6
5.	17.06	Віднесена вартість вантажного автотранспорту по доставці продукції "а" покупцям	93 "Витрати на збут"	23/4 "Виробництво", субрахунок "Автомобільний транспорт"	340,00
6.	17.06	Нарахована оплата праці працівникам за роботи, пов'язані з реалізацією продукції "а"	93 "Витрати на збут"	66 "Розрахунки за виплатами працівникам"	140,00
7.	28.12	Списується вартість реалізованої продукції на рахунок "Фінансові результати"	79 "Фінансові результати"	90 "Собівартість реалізації"	31200,00
8.	28.12	Списується дохід від реалізації на рахунок "Фінансові результати"	70 "Доходи від реалізації"	79 "Фінансові результати"	52400,00
9.	28.12	Списуються витрати на збут на фінансові результати	79 „Фінансові результати"	93 „Витрати на збут"	480,00
10.	28.12	Списується фінансовий результат на рахунок "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". Закривається рахунок "Фінансові результати"	79 "Фінансові результати"	44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"	20720,00

Наведені господарські операції запишемо на рахунках бухгалтерського обліку.

Рахунок 23/1 "Виробництво"
субрахунок "Рослинництво"

ДТ	КТ
	1) 37500,00
Оборот	39000,00

Рахунок 90 "Собівартість реалізації"

ДТ	КТ
2) 30000,00	
Оборот 31200,00	
Сальдо 31200,00	7) 31200,00

Рахунок 70 "Доходи від реалізації"

ДТ	КТ
8) 52400,00	3) 52400,00
Оборот	52400,00
Сальдо	52400,00
11) 52400,00	

Рахунок 31 "Поточний рахунок в банку"

ДТ	КТ
4) 52400,00	
Оборот 52400,00	
Сальдо 52400,00	

Рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"

ДТ	КТ
	6) 140,00
Оборот	140,00
Сальдо	140,00

Рахунок 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"

ДТ	КТ
1) 37500,00	2) 30000,00
Оборот 39000,00	31200,00
Сальдо 7800,00	

Рахунок 93 "Витрати на збут"

ДТ	КТ
5) 340,00	
6) 140,00	
Оборот 480,00	
Сальдо 480,00	9) 480,00

Рахунок 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"

ДТ	КТ
3) 52400,00	4) 52400,00
Оборот 52400,00	52400,00
Сальдо	

Рахунок 23/4 "Виробництво" субрахунок "Автотранспорт"

ДТ	КТ
	5) 340,0

Рахунок 79 "Фінансові результати"

ДТ	КТ
7) 31200,00	8) 52400,00
9) 480,00	
Оборот 31680,00	52400,00
Сальдо	20720,00
10) 20720,00	

Рахунок 44 "Нерозподілені прибутки"	
Д ^Г	К ^Г
	10) 20720,00
Оборот	20720,00
Сальдо	20720,00

Із наведеного прикладу випливає, що відповідна частина виробленої продукції реалізована і, як результат, отримано прибутки.

Після засвоєння теоретичного матеріалу необхідно ознайомитися з методичними рекомендаціями та виконати нижченаведені завдання. При цьому треба мати на увазі, що при вивченні курсу "Теорія бухгалтерського обліку" виняткове значення має з'ясування методологічних основ обліку обігу господарських активів (засобів) на підприємствах. Перш за все слід засвоїти загальну характеристику стадій руху господарських активів (засобів) і значення відокремлено-го відображення їх у бухгалтерському обліку.

Щодо першої стадії обігу господарських активів (засобів), то треба звернути увагу на характеристику процесу постачання, на особливості обліку процесу постачання господарських активів (засобів і предметів праці) і обчислення собівартості покупних господарських активів (засобів). Необхідно вивчити суть другої стадії обігу господарських активів (засобів), а також характеристику витрат на виробництво та методологію обліку процесу виробництва. Зверніть увагу на вимоги НП (С) БО-16 "Витрати".

Після засвоєння особливостей рахунків бухгалтерського обліку виробничих витрат вивчіть методи розподілу витрат на об'єкти обліку та об'єкти калькуляції. Зверніть увагу на особливості відображення на рахунках одержаної продукції, виконаних робіт і наданих послуг і на їх оцінку в поточному обліку. При цьому рекомендується ознайомитися з методикою калькуляції виробничої собівартості продукції, робіт і послуг.

Заключним етапом вивчення теми є засвоєння суті третьої стадії обігу господарських активів (засобів). При цьому треба звернути увагу на характеристику процесу реалізації та завдання його обліку, а також на особливості відображення в поточному обліку процесу реалізації, що забезпечить визначення повної собівартості реалізованої продукції та виявлення фінансових результатів від реалізації.

Після засвоєння теоретичного матеріалу необхідно під керівництвом викладача та самостійно виконати нижченаведені завдання з методики відображення в обліку процесів заготівлі, виробництва та реалізації з метою контролю за засвоєнням матеріалу.

Завдання 1

1.1. На підставі нижченаведеного балансу господарства “Прогрес” (умовні дані) за станом на _____ 20__ р. (табл. 51) відкрийте синтетичні рахунки в макетах рахунків бухгалтерського обліку.

51. Баланс підприємства “Прогрес” за станом на _____ 20__ р. (умовні дані)

Актив			Пасив		
№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума, грн
1.	Основні засоби:		1.	Статутний капітал	4045780
	первісна вартість	3988180	2.	Резервний капітал	231000
	знос основних засобів	256780	3.	Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці	17000
	залишкова вартість	3731400			
2.	Поточні біологічні активи	34100			
3.	Насіння і корма	29980			
4.	Нафтопродукти	10000			
5.	Незавершене виробництво	260000			
6.	Каса	100			
7.	Поточний рахунок в національній валюті	228200			
	БАЛАНС	4293780		БАЛАНС	4293780

Макети рахунків бухгалтерського обліку до завдань 1.1, 1.2.

Д ^т К ^т	Д ^т К ^т
Д ^т К ^т	Д ^т К ^т

Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г

1.2. На підставі наведених нижче господарських операцій за _____ 20__ р. в господарстві “Прогрес” (див. табл. 52) складіть бухгалтерські проводки і запишіть їх до “Журналу реєстрації господарських операцій” (див. табл. 53), після чого рознесіть (запишіть) їх на синтетичні та аналітичні рахунки. Для відображення господарських операцій, пов’язаних з купівлею вантажного автомобіля та кормороздавальника, необхідно відкрити аналітичні рахунки “Придбання вантажного автомобіля” та “Придбання кормороздавальника” до синтетичного рахунку 15 “Капітальні інвестиції” в макетах рахунків бухгалтерського обліку, наведених нижче.

Визначте повну собівартість придбаних вантажного автомобіля і кормороздавальника та оприбуткуйте їх до складу основних засобів.

Після закінчення рахунків бухгалтерського обліку складіть баланс підприємства за станом на _____ 20__ р. у макеті балансу підприємства (див. табл. 54).

52. Перелік і зміст господарських операцій підприємства “Прогрес” за _____ 20__ р.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн
1	2	3
1.	До господарства надійшли від постачальника (розрахунки не проведені):	
	а) вантажний автомобіль	14500,00
	б) кормороздавальник	2700,00
	РАЗОМ	17200,00
2.	Нарахована заробітна плата працівникам за доставку в господарство:	
	а) вантажного автомобіля	69,00

Завдання 2

2.1. На підставі нижченаведеного балансу підприємства “Котелевське” (умовні дані) за станом на 1 _____ 20__ р. (табл.55) відкриті синтетичні рахунки в макетах рахунків бухгалтерського обліку, наведених нижче.

55. Баланс підприємства “Котелевське” за станом на _____ 20__ р. (умовні дані)

Актив			Пасив		
№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума, грн
1.	Основні засоби:		1.	Пайовий капітал	540300
	первисна вартість	474740			
	знос	100040		2.	Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці
	залишкова вартість	374700			
2.	Готова продукція	31400			
3.	Матеріали	10630		3.	Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги
4.	Каса	170			
5.	Поточний рахунок	117800			
6.	Незавершене виробництво	38450		4.	Інші поточні зобов'язання
7.	Розрахунки з підзвітними особами	120			
				5.	Короткострокові позички банків
	БАЛАНС	573270			БАЛАНС
					573270

Макети рахунків бухгалтерського обліку до завдання 2.1, 2.2, 2.3.

ДТ	КТ	ДТ	КТ
ДТ	КТ	ДТ	КТ

Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г

Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г

2.2. На підставі нижченаведених даних (див. табл.56) відкрийте аналітичні рахунки до синтетичного рахунку 20 “Виробничі запаси” субрахунок 8 “Матеріали сільськогосподарського призначення” в макетах рахунків бухгалтерського обліку, наведених вище.

56. Відомість залишків матеріалів на синтетичному рахунку 20 “Виробничі запаси”, субрахунок 8 “Матеріали сільськогосподарського призначення” за станом на _____ 20__ р. (умовні дані)

Аналітичні рахунки	Сальдо	
	Кількість (одиниць)	Сума, грн
Матеріали “А” (ціна 20,00 грн)	250	5000,00
Матеріали “В” (ціна 10,00 грн)	463	4630,00
Матеріали “С” (ціна 25,00 грн)	40	1000,00
РАЗОМ		10630,00

2.3. На підставі нижченаведених господарських операцій за _____ (місяць) 20__ р. в підприємстві “Котелевське” (див. табл. 57) складіть бухгалтерські проводки і запишіть їх до “Журналу реєстрації господарських операцій” (див. табл. 58), після чого запишіть (рознесіть) їх на синтетичні та аналітичні рахунки.

Для відображення господарських операцій, пов’язаних з купівлею матеріалів “А”, “В” і “С”, необхідно відкрити аналітичні рахунки “Придбання матеріалу “А”, “Придбання матеріалу “В”, “Придбання матеріалу “С” до синтетичного рахунку 20 “Виробничі запаси”, субрахунок 8 “Матеріали сільськогосподарського призначення” в макетах рахунків бухгалтерського обліку, наведених вище.

Визначте собівартість закуплених матеріалів “А”, “В” і “С” та оприбуткуйте їх за фактичною собівартістю.

Після заключення рахунків бухгалтерського обліку складіть баланс підприємства “Котелевське” за станом на 1 _____ 2000 р. в макеті балансу підприємства (див. табл. 59).

57. Перелік та зміст господарських операцій підприємства “Котелевське” за _____ 2000 р.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн
1	2	3
1.	До господарства надійшли від постачальника (розрахунки не проведені):	
	а) матеріали “А” – (100 од.) ціна 25,00 грн	2500,00
	б) матеріали “В” – (50 од.) ціна 20,00 грн	1000,00
	в) матеріали “С” – (200 од.) ціна 30,00 грн	6000,00

59. Баланс підприємства “Котелевське” за станом на
_____ 20 ____ р.

Актив

Пасив

№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума, грн
	БАЛАНС			БАЛАНС	

Завдання 3

(завдання передбачено для самостійного виконання
за межами учбових занять)

3.1. На підставі балансу підприємства “Південне” (див. табл. 60) за станом на 1 _____ 20__ р. (дані умовні) відкрийте синтетичні рахунки в макетах рахунків бухгалтерського обліку, наведених нижче.

60. Баланс підприємства “Південне” за станом на _____ 20__ р. (умовні дані)

Актив			Пасив		
№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума, грн
1.	Основні засоби:		1.	Статутний капітал	71280
	первісна вартість	65034		Поточні зобов'язання за розрахунками:	
	знос	12100			
	залишкова вартість	52934			2.
2.	Мінеральні добрива	8300		зі страхування	475
3.	Паливо	5400	3.	Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги	102540
4.	Запасні частини	4380			
5.	Незавершене виробництво	6200			
6.	Поточний рахунок в національній валюті	125200			
7.	Інша поточна дебіторська заборгованість	900	4.	Резервний капітал	19234
	БАЛАНС	203314		БАЛАНС	203314

Макети рахунків бухгалтерського обліку до завдання 3.1, 3.2, 3.3.

ДТ	КТ	ДТ	КТ

Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г

Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г

3.2. На підставі наведених нижче даних (див. табл. 61) відкрийте аналітичні рахунки до синтетичного рахунку 20 “Виробничі запаси”, субрахунок 3 “Паливо” в макетах рахунків бухгалтерського обліку, наведених вище.

61. Відомість залишків палива на синтетичному рахунку 20 “Виробничі запаси”, субрахунок 3 “Паливо” за станом на _____ 20__ р. (умовні дані)

Аналітичні рахунки	Сальдо	
	Кількість (одиниць)	Сума, грн
Паливо “А” (ціна 10,00 грн)	120	1200,00
Паливо “В” (ціна 5,00 грн)	200	1000,00
Паливо “С” (ціна 6,00 грн)	200	1200,00
Паливо “Д” (ціна 25,00 грн)	80	2000,00
РАЗОМ	х	5400,00

3.3. На підставі нижченаведених господарських операцій за _____ 20__ р. в підприємстві “Південне” (див. табл. 62) складіть бухгалтерські проводки і запишіть їх до “Журналу реєстрації господарських операцій” (табл. 63), після чого рознесіть (запишіть) їх на синтетичні та аналітичні рахунки. Для відображення господарських операцій, пов’язаних з купівлею палива “А”, “В”, “С” і “Д” необхідно відкрити аналітичні рахунки: “Придбання палива “А”, “Придбання палива “В”, “Придбання палива “С”, “Придбання палива “Д” до синтетичного рахунку 20 “Виробничі запаси”, субрахунок 3 “Паливо” в макетах рахунків бухгалтерського обліку, наведених вище. Визначте собівартість закупленого палива: “А”, “В”, “С”, “Д” та оприбуткуйте його за фактичною собівартістю.

Після заключення рахунків бухгалтерського обліку складіть баланс підприємства “Південне” за станом на 1 _____ 20__ р. в макеті балансу підприємства (табл. 64).

62. Перелік та зміст господарських операцій підприємства “Південне” за _____ 20__ р.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн
1	2	3
1.	До господарства надійшли від постачальника (розрахунки не проведені):	
	а) паливо “А” – (80 од.) ціна 15,00 грн	1200,00
	б) паливо “В” – (120 од.) ціна 7,00 грн	840,00
	в) паливо “С” – (150 од.) ціна 12,00 грн	1800,00

1	2	3
	с) паливо "Д" – (40 од.) ціна 30,00 грн	1200,00
	РАЗОМ	5040,00
2.	Списуються послуги вантажного автотранспорту на доставку в господарство палива:	
	"А"	8,65
	"В"	9,50
	"С"	11,50
	"Д"	5,10
	РАЗОМ	34,75
3.	Нарахована заробітна плата працівникам за навантаження та розвантаження палива:	
	"А"	7,14
	"В"	8,30
	"С"	8,90
	"Д"	3,76
	РАЗОМ	28,10
4.	Нарахована заробітна плата водіям вантажного автотранспорту за доставку палива "А", "В", "С" і "Д"	16,50
5.	Перераховано з поточного рахунку господарства в погашення кредиторської заборгованості за паливо: "А", "В", "С" і "Д"	5040,00
6.	В касу господарства з поточного рахунку банку одержані кошти для виплати заробітної плати	500,00
7.	Виплачена заробітна плата водіям вантажного автотранспорту та працівникам за навантаження та розвантаження палива: "А", "В", "С" і "Д"	44,60
8.	Оприбутковано паливо за фактичною собівартістю заготовілі:	
	паливо "А" (суму визначте)	
	паливо "В" (суму визначте)	
	паливо "С" (суму визначте)	
	паливо "Д" (суму визначте)	

**63. Журнал реєстрації господарських операцій підприємства
"Південне" за _____ 20__ р.**

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5

Завдання 4

(завдання передбачено для самостійного виконання
за межами учбових занять)

На підставі нижченаведеного балансу підприємства (умовні дані) за станом на _____ 20__ р. (табл. 65) відкрийте синтетичні рахунки в макетах рахунків бухгалтерського обліку, наведених нижче.

65. Баланс підприємства на _____ 2000 р.

Актив			Пасив		
№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума, грн
1.	Основні засоби:		1.	Статутний капітал	263654
	первісна вартість	191354	2.	Поточна заборгованість за розрахунками з оплати праці	73500
	знос	35000			
	залишкова вартість	156354			
2.	Матеріали с.-г. призначення	35400	3.	Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги	2090
3.	Паливо	1350			
4.	Матеріали	7200			
5.	Незавершене виробництво	12500	4.	Інші поточні зобов'язання	13840
6.	Каса	50			
7.	Поточний рахунок в національній валюті	3230			
9.	Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги	137000			
	БАЛАНС	353084		БАЛАНС	353084

Макети рахунків бухгалтерського обліку до завдання 4.1 і 4.2.

ДТ	КТ	ДТ	КТ

Д ^т	К ^т
Д ^т	К ^т
Д ^т	К ^т
Д ^т	К ^т
Д ^т	К ^т
Д ^т	К ^т
Д ^т	К ^т
Д ^т	К ^т

Д ^т	К ^т
Д ^т	К ^т
Д ^т	К ^т
Д ^т	К ^т
Д ^т	К ^т
Д ^т	К ^т
Д ^т	К ^т
Д ^т	К ^т

4.2. На підставі наведених нижче господарських операцій за _____ 20__ р. в підприємстві (див. табл. 66) складіть бухгалтерські проводки і запишіть їх до “Журналу реєстрації господарських операцій” (табл. 67), після чого рознесіть (запишіть) їх на

синтетичні та відповідні аналітичні рахунки, які необхідно відкрити згідно з вимогами до процесу заготівлі. Визначте фактичну собівартість придбаних основних засобів (трактора і сівалки), а також палива “А”, “В”, “С” та оприбуткуйте їх, після заключення рахунків складіть баланс підприємства (табл. 68).

66. Перелік і зміст господарських операцій в підприємстві
за _____ 20__ р.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн
1	2	3
1.	До господарства надійшли від постачальника (розрахунки не проведені): А) паливо “А” (8 т ціна 1300 грн) Б) паливо “В” (15 т ціна 1500 грн) В) паливо “С” (5 т ціна 1200 грн)	10400 22500 6000
	РАЗОМ	38900
2.	Списуються послуги вантажного автотранспорту за доставку в господарство палива: “А” “В” “С”	140 210 70
	РАЗОМ	420
3.	Нарахована заробітна плата працівникам за навантаження та розвантаження палива: “А” “В” “С”	115 135 87
	РАЗОМ	337
4.	Нараховані відрахування на соціальні заходи 29,66 % від суми нарахованої заробітної плати (див. Операцію 3 – суму визначити): “А” “В” “С”	
5.	Зараховано на поточний рахунок заборгованість заготівельних організацій	137000
6.	Перераховано з поточного рахунку підприємства в погашення кредиторської заборгованості за паливо „А”, „В”, „С”	38900
7.	Оприбутковано паливо за фактичною собівартістю заготівлі: а) паливо “А” (суму визначте) б) паливо “В” (суму визначте) в) паливо “С” (суму визначте)	
	РАЗОМ	

1	2	3
8.	До господарства надійшли від постачальника (розрахунки не проведені): а) трактор б) сівалка	85000 14000
	РАЗОМ	99000
9.	Нарахована заробітна плата працівникам за доставку в господарство: а) трактора б) сівалки	40 25
	РАЗОМ	65
10.	Нараховані відрахування на соціальні заходи 29,66 % від суми нарахованої заробітної плати (див. Операцію 9 – суму визначити) а) за доставку трактора б) за доставку сівалки	
	РАЗОМ	
11.	Списуються послуги вантажного автотранспорту за доставку: а) трактора б) сівалки	245 170
	РАЗОМ	415
12.	Списуються витрати на відрядження, пов'язані з придбанням: а) трактора б) сівалки	60 45
	РАЗОМ	105
13.	Перераховано з поточного рахунку підприємства в погашення заборгованості постачальнику за трактор і сівалку	99000
14.	Оприбутковано до складу основних засобів за фактичною собівартістю (суму визначити): а) трактор б) сівалка	
	РАЗОМ	

67. Журнал реєстрації господарських операцій (умовні дані)
за _____ 20__ р.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5

Макети рахунків бухгалтерського обліку до завдання 5.1, 5.2, 5.3

ДТ	КТ	ДТ	КТ
ДТ	КТ	ДТ	КТ
ДТ	КТ	ДТ	КТ
ДТ	КТ	ДТ	КТ
ДТ	КТ	ДТ	КТ
ДТ	КТ	ДТ	КТ
ДТ	КТ	ДТ	КТ

5.2. Відкрийте до синтетичного рахунку 23 “Виробництво” аналітичний рахунок “Виробництво “Т””, на якому будуть відображені нижченаведені господарські операції (в макетах рахунків бухгалтерського обліку, наведених вище), пов’язані з виробництвом “Т”, де має місце одержання основної “а” і супутньої “в” та побічної “д” продукції.

5.3. На підставі нижченаведених господарських операцій за звітний період 20__ р. в підприємстві “Дружба” (див. табл. 70 – умовні дані) складіть бухгалтерські проводки і запишіть їх до “Журналу реєстрації господарських операцій” (табл.71), після чого запишіть (рознесіть) їх на синтетичні та аналітичні рахунки. В тих випадках, коли господарські операції потребують відкриття нових рахунків бухгалтерського обліку (синтетичних і аналітичних), їх необхідно відкрити і провести записи на них в установленому порядку.

Після відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку виконайте розрахунок собівартості продукції виробництва “Т” (продукції: основної – “а”, супутньої – “в” і побічної – “д”), використавши форму (табл.72). Складіть баланс підприємства “Дружба” на кінець звітного періоду (табл.73).

70. Перелік та зміст господарських операцій в підприємстві “Дружба” (умовні дані) на звітний період 20__ р.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн
1.	Нарахована заробітна плата працівникам зайнятим у виробництві “Т”	20780
2.	Нараховані внески органам соціального захисту (29,66 %) (суму визначте)	
3.	Списані корми, використані виробництвом “Т”	67650
4.	Списані засоби захисту тварин використані виробництвом “Т”	10270
5.	Списано паливо використане у виробництві “Т”	14030
6.	Нарахований знос основних засобів, які використовуються виробництвом “Т”	17030
7.	Підрядною організацією виконано ремонт основних засобів, які використовуються виробництвом “Т”	6260
8.	На підставі довідки-розрахунку бухгалтерії списані загальноновиробничі витрати	6740
	РАЗОМ ВИТРАТ	150554
9.	Оприбутковано від виробництва “Т”*:	
	– основна продукція “а” – 2430 ц (справедлива вартість 1 ц – 55,00 грн)	
	– супутня продукція “в” – 840 ц (справедлива вартість 1 ц – 11,00 грн)	
	– побічна продукція “д” – 16100 ц (справедлива вартість 1 ц – 0,70 грн)	
	* Суми необхідно визначити самостійно	
10.	Необхідно визначити фактичну собівартість**:	
	– основної продукції “а”	
	– супутньої продукції “в”	
	– побічної продукції “д”	

** Для розрахунку використати додаткові дані:

72. Калькуляція собівартості продукції виробництва “Т”

№ п/п	Показники (статті витрат)	Одиниці виміру	Сума, грн
1.	Заробітна плата з нарахуваннями	грн	
2.	Вартість кормів	грн	
3.	Амортизація	грн	
4.	Послуги підрядних організацій по ремонту основних засобів	грн	
5.	Інші прямі витрати	грн	
6.	Загальновиробничі витрати	грн	
	ВСЬОГО ВИТРАТ	грн	
	Вартість побічної продукції (виключається із загальної суми витрат)	грн	
	Витрати за мінусом вартості побічної продукції розподілені:		
	– на продукцію “а” (90 %)	грн	
	– на продукцію “в” (10 %)	грн	
	Валовий вихід:		
	– продукція “а”	грн	
	– продукція “в”	грн	
	Фактична собівартість:		
	– 1 ц продукції “а”	грн	
	– 1 ц продукції “в”	грн	

73. Баланс підприємства “Дружба” (умовні дані) за станом на кінець звітного періоду 20 __ р.

Актив			Пасив		
№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума, грн
1	2	3	4	5	6

1	2	3	4	5	6
	БАЛАНС			БАЛАНС	

Завдання 6

6.1. На підставі нижченаведеного балансу підприємства “Заріжне” (умовні дані) табл. 74 на початок звітної періоду 20__ р. відкрийте синтетичні рахунки в макетах рахунків бухгалтерського обліку, наведених нижче.

74. Баланс підприємства “Заріжне” на початок звітної періоду 20__ р.

Актив			Пасив		
№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума, грн
1.	Основні засоби:		1.	Статутний капітал	2572240
	первісна вартість	2532750			
	знос	202140		Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці	48300
	залишкова вартість	2330610	2.		
2.	Мінеральні добрива	147110		Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги	53100
3.	Запасні частини	45278			
4.	Нафтопродукти	19100	3.		
5.	Незавершене виробництво	115954			
6.	Допоміжні виробництва	10188			
7.	Поточний рахунок в національній валюті	5400			
	БАЛАНС	2673640		БАЛАНС	2673640

Макети рахунків бухгалтерського обліку до завдання 6.1 і 6.2

Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г	Д ^Г	К ^Г

6.2. На підставі нижченаведених даних (табл. 75) відкрийте аналітичні рахунки до синтетичного рахунку 23 “Виробництво” в макетах рахунків бухгалтерського обліку, наведених вище.

**75. Відомість залишків витрат на синтетичному рахунку
23 “Виробництво” на початок звітнього періоду 20__ р.
(умовні дані)**

Аналітичні рахунки	Сальдо, грн
Виробництво “А”	90000
Виробництво “В”	25954
РАЗОМ	115954

6.3. На підставі нижченаведених даних господарських операцій за звітний період 20__ р. в підприємстві “Заріжне” (табл. 76 – умовні дані) складить бухгалтерські проводки і запишіть їх до “Журналу реєстрації господарських операцій”(табл. 77), після чого рознесить (запишіть) їх на синтетичні та аналітичні рахунки.

Слід мати на увазі, що для тих господарських операцій, які потребують відкриття нових рахунків бухгалтерського обліку їх слід відкрити в макетах рахунків бухгалтерського обліку, наведених вище.

**76. Перелік і зміст господарських операцій в підприємстві
“Заріжне” (умовні дані) за звітний період 20__ р.**

№ п/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн
1	2	3
1.	Нарахована заробітна плата працівникам на:	
	виробництві “А”	121800
	виробництві “В”	34000
	головним спеціалістам, пов’язаним з виробництвом “А” і “В”	1670
	адміністративно-управлінському персоналу	4400
	водіям вантажного автотранспорту	520
	РАЗОМ (суму визначити)	
2.	Нараховані внески органам соціального страхування та соціального забезпечення в розмірі 29,66 % і віднесені:	
	виробництво “А”	
	виробництво “В”	
	загальновиробничі витрати виробництв “А” і “В”	
	адміністративні витрати	
	вантажний автотранспорт	
РАЗОМ (суми визначити)		
3.	Списуються мінеральні добрива, використані виробництвом “А” (за фактичною вартістю купівлі)	3735

1	2	3
4.	Списується бензин за фактичною вартістю купівлі, використаний:	
	вантажним автотранспортом	700
	легковими автомобілями загальногосподарського призначення	500
	РАЗОМ (суми визначити)	
5.	Нараховано знос основних засобів і віднесено на:	
	виробництво "А"	14000,00
	виробництво "В"	3179,00
	загальновиробничі витрати виробництв "А" і "В"	1058,00
	адміністративні витрати	760,00
	вантажний автотранспорт	1200,00
	РАЗОМ (суми визначити)	
6.	Віднесені послуги вантажного автотранспорту на :	
	виробництво "А" (1708 т/км)	683,00
	виробництво "В" (2500 т/км)	1000,00
	загальновиробничі витрати виробництв "А" і "В" (1165 т/км)	466,00
	адміністративні витрати (2500 т/км)	1000,00
	РАЗОМ	3149,00
7.	Оприбуткована одержана продукція від виробництва "А":	
	- основна продукція "м" – 12946 ц (справедлива вартість 1 ц – 9,80 грн)	126870,80
	- побічна продукція "н" – 9912 ц (справедлива вартість 1 ц – 6,00 грн)	59472,00
8.	Оприбуткована одержана продукція "к" від виробництва "В" 43010 ц (справедлива вартість 1 ц – 1,21 грн)	52042,10
9.	Розподілені та списані загальновиробничі витрати (див. табл. 78) на:	
	виробництво "А" (суму визначте)	
	виробництво "В" (суму визначте)	
	Примітка. Розподілення загальновиробничих витрат проводиться пропорційно прямим витратам основного виробництва за вирахованням вартості використаного насіння та садивного матеріалу. Умовно приймемо, що вартість насіння та садивного матеріалу складає на: виробництво "А" – 8500,00 грн, виробництво "В" – 3954 грн. Ці витрати є складовою частиною незавершеного виробництва, яке відображено в балансі підприємства на початок звітного періоду (табл. 74).	
10.	Визначте фактичну собівартість: основної продукції "м" і побічної продукції "н" виробництва "А" (умовно будемо вважати, що фактичні витрати на побічну продукцію склали 5950,00 грн. від загальних витрат); продукції "к" виробництва "В" (за формою табл. 79).	

6.4. Згідно з умовними даними та змістом господарських операцій на кінець звітного періоду необхідно закрити рахунки 23 “Виробництво” субрахунок “Вантажний автотранспорт”, 91 “Загальновиробничі витрати” і 23 “Основне виробництво” аналітичні рахунки “Виробництво А” і “Виробництво В”, що дозволить визначити фактичну собівартість оприбуткованої продукції виробництв “А” і “В” (в таблицях спеціальної форми). На закінчення складіть підсумковий баланс підприємства “Заріжне” за станом на кінець звітного періоду (див. табл. 80).

Методичні вказівки див. в табл. 76 “Перелік та зміст господарських операцій в підприємстві “Заріжне” за звітний період 20__ р.

Примітка. Для виконання вищенаведених розрахунків необхідно використати нижченаведені табл. 78, 79.

78. Відомість розподілу загальновиробничих витрат

Об’єкти обліку витрат	Прямі витрати основного виробництва за винятком вартості насіння і садивного матеріалу	Загальновиробничі витрати
Виробництво “А”		
Виробництво “В”		
РАЗОМ		

Примітка. Суми визначити за вищенаведеною методикою розподілу загальновиробничих витрат. Після визначення розмірів цих витрат в “Журналі реєстрації господарських операцій” записати бухгалтерські проводки на їх списання у витрати передбачених виробництв.

79. Калькуляція собівартості продукції виробництв “А”, “В”*

№ п/п	Показники (статті витрат)	Одиниці виміру	Сума, грн
1	2	3	4
	Виробництво “А”		

1	2	3	4
	Виробництво "В"		

* Методику складання таблиці див. у табл.72.

**80. Баланс підприємства "Зарічне"
на кінець звітної періоду 20 __ р.**

Актив			Пасив		
№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума, грн

Макети рахунків бухгалтерського обліку до завдань 7.1 і 7.2

Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г

Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г
Д ^Г	К ^Г

7.2. Відкрийте до синтетичних рахунків 70 “Доходи від реалізації” і 90 “Собівартість реалізації” аналітичні рахунки: “Доходи від реалізації продукції “м”, “п” і “с”, а також собівартість продукції “м”, “п” і “с”, за кожним видом названої продукції окремо, а також рахунки 93 “Витрати на збут”, 79 “Фінансові результати”, 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” в макетах рахунків бухгалтерського обліку, наведених вище.

7.3. На підставі нижченаведених господарських операцій за звітний період 20__ р. у підприємстві “Веселка” (табл. 82 – умовні дані) складіть бухгалтерські проводки і запишіть їх до “Журналу реєстрації господарських операцій” в макет (табл. 83). Після визначення кореспонденції рахунків запишіть (рознесіть) їх на синтетичні і аналітичні рахунки. У тих випадках, коли господарські операції потребують відкриття нових рахунків бухгалтерського обліку (синтетичних і аналітичних), відкрийте їх у макетах, наведених вище.

7.4. Складіть баланс підприємства “Веселка” на кінець звітного періоду 20__ р. (табл. 85).

82. Перелік і зміст господарських операцій в господарстві “Веселка” (умовні дані) за звітний період 20__ року

№ п/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн
1	2	3
1.	Відвантажена продукція врожаю поточного року покупцям: – продукція “м” – 700 ц (справедлива вартість одиниці продукції – 16,20 грн) – продукція “п” – 300 ц (справедлива вартість одиниці продукції – 24,60 грн) – продукція “с” – 1150 ц (справедлива вартість одиниці продукції – 23,50 грн)	
2.	Нарахована дебіторська заборгованість покупцям за реалізовану продукцію за цінами зазначеними у договорі: – продукція “м” – ціна за 1 ц = 20,00 грн – продукція “п” – ціна за 1 ц = 28,00 грн – продукція “с” – ціна за 1 ц = 25,00 грн	
3.	Нарахована сума витрат, пов’язаних з реалізацією: заробітна плата – нарахування на заробітну плату органам соціального захисту – 29,66 % (суму визначити) – послуги вантажного автотранспорту	3150,00 2169,00
	РАЗОМ	

Контрольні запитання

1. Стадії руху господарських активів (засобів) і значення відокремленого відображення їх у бухгалтерському обліку.
2. Суть першої стадії обігу господарських активів (засобів). Характеристика процесу постачання, завдання та принципи його обліку.
3. Витрати процесу постачання, їх систематизація, обчислення собівартості покупних господарських активів (засобів).
4. Особливості обліку процесу постачання господарських активів (засобів).
5. Суть другої стадії обігу господарських засобів.
6. Характеристика витрат на виробництво.
7. Методологія обліку процесу виробництва.
8. Рахунки бухгалтерського обліку для виробничих витрат, їх характеристика і взаємний зв'язок.
9. Методи розподілу витрат на об'єкти обліку та об'єкти калькуляції.
10. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку одержаної продукції, виконаних робіт і наданих послуг, їх оцінка в поточному обліку.
11. Калькуляція виробничої собівартості продукції, робіт і послуг.
12. Суть третьої стадії обігу господарських активів (засобів).
13. Характеристика процесу реалізації та завдання його обліку.
14. Відображення в поточному обліку процесу реалізації.
15. Визначення повної собівартості реалізованої продукції та виявлення фінансових результатів від реалізації.

Після виконання завдань рекомендується ознайомитися з організацією бухгалтерського обліку стадії заготівлі, виробництва і реалізації в господарствах за місцем проходження виробничої практики.

Модуль (тема) 8

ДОКУМЕНТАЦІЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

8.1. Загальні поняття про документи та бухгалтерську документацію

Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, стаття 9 “Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку”, та “Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р., № 88 (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 5.06.1995 року № 168/704), визначається порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об’єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім установ банків) незалежно від форми власності та специфіки установ і організацій.

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Особливістю бухгалтерського обліку є суцільне й безперервне спостереження за всіма господарськими операціями, що здійснюються в підприємствах, організаціях та установах. Для проведення такого спостереження кожен господарську операцію необхідно документально оформити.

Що являють собою бухгалтерський документ та бухгалтерська документація?

Бухгалтерський документ (термін “документ” походить від латинського *documentum*, що означає “свідectво, доказ”) є письмовим доказом фактичного здійснення господарської операції або письмовим розпорядженням на право її здійснення.

Сукупність бухгалтерських документів, що складаються на всі господарські операції, **називається документацією**. Тобто документи, які складаються в момент здійснення господарських операцій, називаються **первинними документами**.

Документація є важливим елементом методу бухгалтерського обліку. Зазначимо, що жодна господарська операція не може бути відображена в обліку без належного її оформлення відповідним первинним документом. Це спосіб первинного спостереження за господарськими операціями і обов'язкова умова відображення їх в обліку. Від своєчасності складання і якості документів значною мірою залежить правильність показників бухгалтерського обліку і звітності.

Значення документації в господарській роботі підприємств не обмежується тільки тим, що її використовують для обґрунтування облікових записів. Документація відіграє важливу роль в управлінні господарством. Для працівників документи є підставою для обґрунтування здійснених ними операцій. Особливо важливим є значення документів для попереднього та наступного контролю за доцільністю й законністю господарських операцій, додержанням державної дисципліни.

Документи мають і *правове (юридичне)* значення. Вони є письмовим доказом здійснення господарських операцій, тому мають юридичну, доказову силу і використовуються органами суду і арбітражу при розгляді різних претензій, пов'язаних з порушенням договірних зобов'язань, нестачею і псуванням матеріальних цінностей та ін. У таких випадках за документами визнають юридичну силу лише в тому разі, коли їх складено своєчасно та належним чином оформлено.

Первинні документи використовують також при аналізі господарської діяльності, для фінансового контролю і документальних ревізій, що здійснюються органами відповідних міністерств для перевірки законності операцій і додержання фінансової дисципліни.

У процесі оформлення й опрацювання первинних документів здійснюють контроль за додержанням платіжної, розрахункової і кредитної дисципліни, що дозволяє запобігти надмірностям у витрачаннях матеріальних, грошових і трудових ресурсів.

8.2. Класифікація документів

На підприємствах і в організаціях здійснюється велика кількість господарських операцій, для оформлення яких застосовують різні за формою і змістом документи. Для кращого вивчення, вірного скла-

дання і використання в обліку документи класифікують за певними ознаками (поділяють на групи за певними ознаками).

Які принципи класифікації первинних документів, їх характер та призначення?

1. **За призначенням** документи поділяють на **розпорядчі, виправдні (виконавчі), бухгалтерського оформлення і комбіновані**.

Розпорядчими називають документи, в яких міститься вказівка (розпорядження, наказ, завдання) на здійснення господарських операцій. Вони є, зокрема, підставою для прийняття і видачі матеріальних цінностей і коштів, виконання робіт. *До розпорядчих документів належать накази, чеки на одержання грошей в банку, платіжні доручення банку на перерахування коштів, доручення на одержання матеріальних цінностей та ін.* Ці документи обов'язково підписуються керівними особами. Вони мають велике значення в управлінні господарством, але не підтверджують факту здійснення операцій, тому не можуть бути підставою для облікових записів.

Виправдними (або виконавчими) називають документи, якими оформляють виконані господарські операції і підтверджують факт здійснення цих операцій. Їх складають у момент здійснення операції, тому вони є *первинною формою відображення і контролю господарської діяльності*. До таких документів належать: *акти приймання-передачі основних засобів, відомості (щоденники) надходження продукції рослинництва, надою молока, акти різного призначення та ін.* Виправдні документи мають важливе значення для відображення здійснених операцій в обліку.

Документи бухгалтерського оформлення складають працівники бухгалтерії для підготовки і полегшення облікових записів. У них зазначають, які бухгалтерські записи мають бути зроблені на їх підставі. До документів бухгалтерського оформлення **належать**: *розподільчі і групувальні відомості, розрахунки, різні бухгалтерські довідки тощо*. Наприклад, відомість розподілу загальновиробничих витрат, калькуляції та ін. Вони складаються за даними поточного обліку, підтвердженими відповідними документами.

Бухгалтерські довідки складають при виправленні помилок в бухгалтерських записах, закритті рахунків та ін. Вони досить поширені в практиці бухгалтерського обліку.

Документи бухгалтерського оформлення самостійного значення не мають, вони використовуються тільки разом з відповідними виправданими документами.

Комбіновані документи. В практиці підприємств найчастіше застосовують документи, які поєднують у собі ознаки (розпорядчих, виправданих і бухгалтерського оформлення). Такі документи називають комбінованими. До них належать накладні, лімітно-забірні карти, прибуткові й видаткові касові ордери, облікові листи тракториста-машиніста і т. ін.

Застосування комбінованих документів сприяє повноті і наочності облікуваної операції, спрощує і покращує використання документів у процесі бухгалтерського їх опрацювання. Тому в сучасній бухгалтерській практиці переважають комбіновані документи.

II. За порядком складання документи поділяють на *первинні й зведені*.

Первинними називають документи, якими безпосередньо оформляють господарські операції. Вони є доказом того, що дані операції дійсно виконані. До них належать прибуткові і видаткові касові ордери, квитанції та ін.

Зведеними називають документи, складені на підставі первинних документів методом (способом) групування і узагальнення їх показників. Це звіти касира, авансові звіти та ін. Зведені документи призначені для групування первинних даних про господарські операції і одержання узагальнених показників. Тому вони мають важливе значення для скорочення облікової роботи.

III. За способом охоплення операцій документи поділяють на *разові та накопичувальні*.

Разові документи застосовують для оформлення однієї або кількох господарських операцій. До разових документів належать первинні документи: накладні, касові ордери та ін. Характерною особливістю разових документів є одночасне їх використання для початкової реєстрації господарських операцій.

Накопичувальні документи використовують для оформлення однорідних господарських операцій (які систематично повторюються і накопичуються) в міру їх здійснення протягом певного періоду (тижня, декади, місяця). До накопичувальних документів нале-

жать багатоденні наряди на відрядні роботи, відомості витрати кормів, відомості руху молока, лімітно-забірні карти, облікові листи тракториста-машиніста і т. ін.

На відміну від разових накопичувальні документи можуть бути підставою для відображення в обліку тільки після того, як в них записано останню операцію і підраховано підсумок всіх операцій (записів).

Використання накопичувальних документів має важливе значення для скорочення кількості бухгалтерських записів на рахунках і є одним із важливих засобів раціоналізації обліку. Проте застосування накопичувальних документів можливе тільки тоді, коли не вимагається щоденне відображення господарських операцій в обліку.

IV. За місцем складання документи поділяють на *внутрішні і зовнішні*.

Внутрішніми називають документи, які складають безпосередньо в господарстві (*касові ордери, обліковий лист тракториста-машиніст і т. ін.*).

Зовнішні – це такі документи, що надходять в дане господарство від інших підприємств, організацій та установ (*виписки банку, рахунки постачальників та ін.*).

V. Залежно від кількості відображуваних об'єктів документи поділяють на *однопозиційні і багатопозиційні*.

В однопозиційний документ записують господарську операцію з одним видом матеріальних цінностей, за рахунками з однією особою, витратами на один об'єкт тощо (наприклад, *касовий ордер та ін.*).

Багатопозиційні документи використовують для відображення операцій з кількома видами цінностей, за розрахунками з різними особами, витратами на кілька об'єктів тощо (наприклад, *лімітно-забірна карта, розрахунково-платіжна відомість та ін.*).

Розглянута класифікація стосується документів, які використовують, в основному, при ручному опрацюванні облікових даних. Застосування сучасних обчислювальних машин веде до заміни звичайних документів іншими носіями економічної інформації, пристосованими до машинної обробки.

Тому *за технікою складання й опрацювання* розрізняють документи, що складаються без використання обчислювальної техніки, з частковим використанням обчислювальних машин і повністю механізованим способом.

8.3. Реквізити бухгалтерських документів. Порядок оформлення та опрацювання бухгалтерських документів

Кожний документ повинен містити вичерпну інформацію для характеристики господарської операції.

Реквізити первинних документів та їх види

Показники, які внесені в документ, становлять його зміст і характеризують операцію, називаються реквізитами. (Термін “реквізит” походить від латинського “requisitum”, що означає “потрібне”, “необхідне”). Кількість і зміст реквізитів визначаються характером господарської операції і призначенням документа.

До обов’язкових реквізитів належать: назва документа, підприємства і його підрозділів, дата складання, зміст і підстава господарської операції; вимірники операцій (натуральні та вартісні); підписи осіб, відповідальних за здійснення господарської операції. Зазначимо, що в первинних документах відведені спеціальні графи для запису кодів (шифрів), облікових номенклатур, необхідних для машинної обробки бухгалтерського обліку.

Документи, як правило, заповнюються чорнилом або на друкарській машинці (або кульковим автоматичним олівцем). В окремих випадках дозволяється заповнювати документи хімічним олівцем. У документах не дозволяється робити незастережених виправлень і підчисток. Для того, щоб виправити неправильно написаний текст або цифру, їх закреслюють, а зверху пишуть правильні дані. Виправлення підтверджують своїми підписами особи, відповідальні за складання цього документа. Документи, складені з порушенням встановлених правил, втрачають юридичну силу і не можуть бути підставою для записів у бухгалтерському обліку.

Що передбачає уніфікація та стандартизація первинних документів?

Порядок складання документів визначений “Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”. Для сільськогосподарських підприємств та організацій типові форми документів розроблені і затверджені відповідними інстанціями. Перш ніж дати характеристику порядку складання і оформлення

документів, розглянемо їх уніфікацію і стандартизацію, а також раціоналізацію документації.

Під уніфікацією документів розуміють розробку єдиних форм документів для оформлення однотипних господарських операцій на підприємствах та в організаціях різних галузей народного господарства. Так, уніфіковано майже всі банківські і касові документи, бланки авансових звітів, доручень, дорожніх листів вантажних автомобілів, лімітно-забірних карт та ін.

Уніфікація документів дає змогу зосереджувати в одному документі показники, які необхідні для усіх видів обліку (бухгалтерського, статистичного та оперативного), полегшує їх складання, а також спрощує форми і дає змогу пристосувати їх до опрацювання та заповнення на обчислювальних машинах.

Стандартизація документів це – установлення для бланків однотипних документів однакового (найбільш раціонального) розміру і форми з твердо визначеним розміщенням відповідних реквізитів. Стандартизація документів спрощує та полегшує опрацювання і зберігання їх в картотеках та ін.

Який порядок оформлення та опрацювання первинних документів?

Після розгляду загальних питань *характеристики первинних бухгалтерських документів* охарактеризуємо *порядок їх оформлення та опрацювання*.

Документи, складені в різних господарських підрозділах (цехах, бригадах, фермах тощо), після виконання господарських операцій передають до бухгалтерії в строки, визначені головним бухгалтером. Розпорядження головного бухгалтера щодо порядку оформлення господарських операцій і строків подання відповідних документів є обов'язковими для всіх працівників підприємства чи організації.

Прийняті документи підлягають бухгалтерському опрацюванню, мета якого – підготувати документи до наступних записів в обліковій реєстрі. *Бухгалтерське опрацювання документів полягає у перевірці їх, розцінці (таксуванні), групуванні і контируванні*.

Перевірка документів відповідно до “Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку” повинна здійснюватися з погляду законності операції, дотримання встановлених вимог щодо оформлення документів і правильності арифметичних підрахунків.

При цьому документи *підлягають перевіркам: за змістом, за формою і арифметичній.*

- **Перевірка документів за змістом** полягає у встановленні відповідності документального оформлення господарських операцій чинному законодавству, правилам виконання цих операцій, встановленим нормам, а також їх господарської доцільності.
- **Перевірка документів за формою** (так звана формальна перевірка) повинна встановити повноту і правильність заповнення реквізитів, обов'язкових для даного документа, а також дійсність підписів службових осіб, які відповідають за господарську операцію та оформлення документа. При цьому ретельно перевіряють також чіткість змісту операції та цифрових показників, своєчасність складання документів і подання їх до бухгалтерії.
- **Арифметична перевірка** документів полягає у перевірці всіх арифметичних підрахунків, що містяться в документі. Працівники апарату бухгалтерії повинні приймати для облікової реєстрації тільки правильно складені й оформлені документи, які не викликають сумніву щодо законності та доцільності оформлених ними господарських операцій, мають точні арифметичні підрахунки. Неправильно складені або неповністю оформлені документи повертають особам, які їх склали, для дооформлення, а іноді й для складання вдруге. Такі документи бухгалтерія приймає тільки після виправлення недоліків. Якщо під час перевірки буде виявлено незаконність здійснених операцій, подробицю підписів, підчистку цифр або інші порушення, то такі документи мають бути передані головному бухгалтеру підприємства чи установи для вживання необхідних заходів.

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

Розцінка (таксування) документів полягає у відображенні у відповідних графах документа ціни й суми, тобто грошової оцінки оформлених натуральних або трудових вимірників господарської операції. Потреба в розцінці виникає тому, що багато документів, які надходять до бухгалтерії, мають тільки натуральні або

трудові вимірники. Наприклад, у документах, якими оформляють надходження й витрачання матеріальних цінностей (лімітно-забірні карти, накладні), різні відомості (витрати кормів, зважування тварин, руху молока тощо) в момент складання записують тільки кількісні (натуральні) показники, а тому тут треба проставити ціну й визначити суму.

У багатьох документах грошовий вимірник (ціна і сума) входить в один з обов'язкових реквізитів, який заповнюється при складанні документа, тому такі документи розцінці не підлягають.

Групування документів полягає в тому, щоб однорідні за змістом і за певний період документи підібрати в пачки. Так, касові документи групують за кожен день за надходженням і витрачанням, що знаходить відображення у звіті касира. Якщо групування документів здійснюють у бухгалтерії, то його оформляють *спеціальною відомістю*. Розрізняють два види відомостей, призначених для групування первинних документів, – накопичувальні і зведені.

Накопичувальні відомості доцільно вести за операціями, які потребують повсякденного контролю (наприклад, за обліком руху матеріалів, готової продукції та ін.). Їх заповнюють поступово – в міру надходження документів до бухгалтерії.

Групувальні відомості призначені для систематизації облікової інформації з первинних документів. Записи в них здійснюють одночасно по групі однорідних документів, підібраних за певний період (декаду, місяць). Наприклад, документи, які характеризують рух матеріальних цінностей, групують по складах, за видами цінностей, джерел надходження, спрямування витрат та ін. Доцільно групувати документи, що об'єднуються одним зведеним або супровідним документом. Наприклад, відомості про надходження і рух молока на фермі об'єднують одним документом – “Відомістю руху молока”.

Контитування документів полягає в зазначенні шифрів (кодів) кореспондуючих рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків, на яких повинна бути відображена господарська операція, що оформлена документом або групою однорідних документів, тобто в складанні бухгалтерських проводок (записів). Ведеться вона різними способами. У переважній більшості бухгалтерський запис роблять на бланку того документа, яким оформлена операція (або група операцій). Його роблять від руки на вільному (або відведеному) місці документа.

В окремих випадках, залежно від установленого порядку, для складання бухгалтерського запису користуються “Журналами реєстрації господарських операцій” (Меморіальними ордерами). Оформлені бухгалтерським записом (проводкою) господарські операції відображують на рахунках синтетичного й аналітичного обліку.

8.4. Документооборот та його організація. Організація зберігання документів

Поряд з правильним і своєчасним оформленням первинних документів важливим в організації первинного обліку є встановлення документообороту – руху документів від моменту їх складання до бухгалтерського опрацювання та здачі в архів.

Що являє собою документооборот і які принципи його організації?

Документооборотом називається встановлений порядок і рух в певні строки документів у процесі оперативного використання та бухгалтерського опрацювання їх від моменту складання (внутрішні документи) або одержання від інших організацій (зовнішні документи) до використання для бухгалтерських записів і передачі в архів.

Для контролю за надходженням і своєчасним опрацюванням документів необхідно скласти графік (план) документообороту, його розробляє головний бухгалтер підприємства. Після затвердження план стає обов’язковим для працівників, що складають первинні документи.

Єдиної обов’язкової для всіх господарств форми плану документообороту немає, оскільки кожне господарство складає цей план з урахуванням умов своєї діяльності. Проте в кожному господарстві план документообороту має такі чотири стадії: 1) реєстрація господарських операцій; 2) приймання документів; 3) обробка інформації; 4) підготовка та передача документів в архів.

Реєстрація господарських операцій. Нами було відзначено, що кожна господарська операція повинна бути оформлена первинними документами згідно з діючими нормативними документами.

Приймання документів. Приймаючи документи, відповідальний працівник бухгалтерії ретельно перевіряє їх по суті – встановлює їх

доцільність і законність операції, а також проводить згідно з діючим положенням їх перевірку.

Обробка інформації, яка міститься в первинних документах, та перетворення її в кінцеву інформацію.

Підготовка та передача в архів первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку.

На підставі розглянутих стадій кожне господарство *складає план (графік) документообороту*, який повинен містити обов'язкові показники: номер форми; назву та призначення первинного документа (тобто які саме господарські операції оформляють цим документом); строки складання і прізвища осіб, які оформляють документи; строки подання документів в бухгалтерію та прізвища осіб, що приймають, перевіряють і опрацьовують документ, а також контролюють, як його використовують у бухгалтерії і в якій справі поточного архіву зберігають.

Порядок зберігання документів

Чітка система документообороту прискорює оформлення і проходження документів, забезпечує рівномірність навантаження працівників у бухгалтерії, підвищує відповідальність за своєчасність і правильність опрацювання і використання документів.

Організація зберігання документів. Важливе значення для правильного зберігання документів, одержання в будь-який час і без затримки необхідної економічної інформації має організований в установленому порядку *архів підприємства*. Архів облікових документів поділяють на *поточний і постійний*.

Поточний архів створюється в бухгалтерії для зберігання документів за поточний рік чи місяць, по яких уже складено і подано в установлені адреси бухгалтерську звітність.

Постійний архів організовують у спеціально обладнаному приміщенні із стелажми для розміщення на них папок з документами. Доступ до архіву має лише головний бухгалтер і завідуючий архівом (архіваріус). Обов'язки архіваріуса можуть бути покладені на того чи іншого працівника центральної бухгалтерії.

В архів приймаються документи, зброшуровані в папки з відповідними написами на них згідно з порядком організації архівної справи. Прийняті для зберігання справи завідуючий архівом реєструє в архівній книзі, де він на кожній папці зазначає її номер за архівною книгою. У випадку втрат папок з архіву оформляється спеціальний акт з обов'язковою участю представника міліції.

Справи з документами з архіву видають за письмовим розпорядженням головного бухгалтера, а в окремих випадках – на вимогу прокуратури або народного суду. Ключі від архіву зберігаються у завідуючого архівом.

Строки зберігання документів в архіві різні: облікові листки праці і виконаних робіт – один рік; розрахунково-платіжні відомості, аналітичні рахунки з обліку розрахунків з працівниками, річні бухгалтерські звіти – постійно.

Щорічне вилучення (списання) з архіву справ оформляється актом з обов'язковою участю представника районного архіву.

Після засвоєння теоретичного матеріалу виконайте нижченаведені завдання. При цьому треба мати на увазі, що документація як елемент методу бухгалтерського обліку має виняткове значення. За її допомогою в установленому порядку чітко фіксуються всі дії та події господарської діяльності (господарські операції). Це перший етап нагляду, вимірювання та документального оформлення актів господарської діяльності, що надає їм офіційний, юридичний та законодавчо передбачений спосіб фіксування виконаних актів діяльності господарств, установ і окремих осіб. Тому треба звернути увагу на загальну характеристику документів і в цілому бухгалтерської документації. Чітко визначити правове значення та економічний зміст бухгалтерських документів. Слід мати на увазі, що порядок оформлення бухгалтерських документів як носіїв вхідної економічної інформації потребує чіткого фіксування кількісного та якісного відображення процесів за наявністю та рухом господарських активів, джерел їх утворення та господарських процесів і операцій.

Обов'язково слід вивчити класифікацію документів, їх уніфікацію та стандартизацію, порядок оформлення, прийняття, перевірку, опрацювання документів, організацію документообороту та зберігання документів.

Студенти денної форми навчання знайомляться з документами і документооборотом в бухгалтерії навчально-дослідного господарства університету, а студенти-заочники та слухачі факультету підвищення кваліфікації (заочна форма навчання) – в господарствах за місцем роботи.

Згідно з планом навчального процесу передбачається виконання індивідуальних завдань.

Завдання 1

Розгляньте запропоновані викладачем бланки первинних документів, вивчіть їх зміст і виконайте групування: за призначенням, порядком складання, способом охоплення операцій, місцем складання, кількістю відображених об'єктів і технікою складання і опрацювання.

Побудуйте таблицю за формою табл. 86.

86. Групування облікових документів

№ п/п	Найменування документу	Групи документів					
		За призначенням	За порядком складання	За способом оформлення операцій	За місцем складання	За кількістю відображених об'єктів	За технікою складання й опрацювання
КО-1	Прибутковий касовий ордер	Виконавчий	Первинний	Разовий	Внутрішній	Однопозиційний	Вручну

Завдання 2

На підставі наведених даних з виконаних господарських операцій заповніть первинні документи з урахуванням їх змісту (видає викладач).

2.1. Випишіть та опрацюйте “Прибутковий касовий ордер” (ф. № КО-1) № 141 за нижченаведеними даними: 24 червня 2001 р. касир господарства “Вільна Україна” Степанова Марія Іванівна одержала з поточного рахунку № 31513715 у банку для виплати заробітної плати 3848 грн за чеком № 8111951 (первинні документи видає викладач).

2.2. Випишіть та опрацюйте “Видатковий касовий ордер” № 539 (форма КО-2) за нижченаведеними даними: 18 серпня 2001 р. завід-

уючому господарством підприємства “Вільна Україна” Морозову Івану Степановичу видано в підзвіт 148 грн. на придбання канцелярських товарів.

2.3. Запишіть та опрацюйте “Авансовий звіт” за нижченаведеними даними: 25 серпня 2001 р. зав. господарством підприємства “Вільна Україна” Морозовим І.С. складений “Авансовий звіт” № 3914 на витрати, пов’язані з придбанням для потреб господарства: 15 кг друкарського паперу на суму 114 грн, інших матеріалів на суму 34 грн. До авансового звіту додані рахунки магазинів.

2.4. Передбачається практичне заняття в умовах навчального господарства, де особлива увага приділена питанням документообігу, засобам оформлення, реєстрації і опрацювання документів.

Контрольні запитання

1. Загальна характеристика бухгалтерських документів і бухгалтерської документації.
2. Класифікація бухгалтерських документів.
3. Особливості прийняття, перевірки та опрацювання первинних документів.
4. Характеристика документообороту.

Модуль (тема) 9

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

9.1. Суть і значення інвентаризації

Важливими вимогами, які ставляться до обліку, є точність, об'єктивність, достовірність його показників, а також повна їх відповідність дійсності. Основним способом спостереження за станом і рухом господарських засобів є документація. Проте документація не завжди може охопити всі господарські явища в момент їх здійснення. Так, природні втрати матеріальних цінностей при зберіганні (усихання, випаровування, псування тощо), неточності при прийманні або відпуску, помилки в обліку та інші явища в момент здійснення не можуть бути оформлені відповідними документами і відображені в обліку. Це зумовлює розбіжності між фактичною наявністю цінностей і показниками обліку. Оформляють такі явища не тоді, коли вони відбуваються, а лише в разі їх виявлення.

Виявити не оформлені обліковими документами явища дає змогу **інвентаризація** як необхідне доповнення документації. Її дані уточнюють показники обліку, що приводить їх у відповідність з фактичною наявністю засобів, відображенням тих об'єктів і явищ, які з певних причин своєчасно не були охоплені обліком.

Визначення та суть інвентаризації як елемента методу бухгалтерського обліку

***Інвентаризація** – це спосіб бухгалтерського обліку (елемент методу), що використовується для забезпечення відповідності облікових показників про стан та якість активів господарства фактичній їх наявності та якості.*

Проводиться інвентаризація за допомогою технічних прийомів: установлення фактичної наявності і стану окремих видів господарських засобів у натурі (шляхом огляду, підрахунку, обмірювання, зважування тощо) і порівняння цих результатів з показниками бухгалтерського обліку. За допомогою такого порівняння визначають розбіжності (якщо вони мали місце) між фактичною наявністю

активів й даними обліку, тобто нестачі або надлишки. Така періодична перевірка дає змогу доповнювати й уточнювати показники обліку, а також вести боротьбу із зловживаннями.

Отже, інвентаризація є важливим засобом контролю за збереженням власності і забезпеченням правдивості й достовірності бухгалтерського обліку. Інвентаризація є засобом упорядкування складського господарства, оскільки до початку її проведення старанно перевіряють стан складських приміщень і ваговимірювальних приладів, порядок зберігання матеріальних цінностей.

Інвентаризація – це спосіб виявлення та обліку тих господарських активів і джерел їх утворення (або їх відсутності), які не знайшли документального відображення у поточному обліку.

Проводиться, як правило, інвентаризація товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, незавершеного виробництва та інших господарських активів і джерел їх утворення.

Згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16 липня 1999 р. у статті 10 “Інвентаризація активів і зобов’язань” визначено:

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов’язані проводити інвентаризацію активів і зобов’язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Об’єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов’язковим згідно із законодавством.

В яких випадках проводиться інвентаризація?

Проведення інвентаризації є обов’язковим:

а) при передачі майна підприємства в оренду, приватизації майна підприємства, перетворенні підприємства на акціонерне підприємство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

б) у випадках ліквідації підприємства;

в) перед складанням річної бухгалтерської звітності;

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

д) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псуванні цінностей, а також за рішенням судово-слідчих органів;

е) у разі пожежі або стихійного лиха.

На деяких підприємствах інвентаризації проводяться *не як разові заходи, а як постійний процес*. Керівники таких підприємств затверджують постійно діючу інвентаризаційну комісію, яка щоденно (або за особливим графіком) відвідує місця зберігання матеріальних цінностей і проводить інвентаризацію лише окремих видів цінностей. Обирають для перевірки ті види матеріальних цінностей, по яких на момент перевірки в обліку є *мінімальний залишок*. Частіше в натурі цього виду матеріальних цінностей немає, а залишок з обліку являє собою природні втрати (наприклад, при зберіганні спирту). *Такого типу інвентаризація називається перманентною*. Організація перманентної інвентаризації не вимагає припинення прибутково-витратних операцій, забезпечує постійний контроль за роботою матеріально відповідальних осіб. Перманентні інвентаризації знижують трудомісткість і тривалість при їх проведенні.

Інвентаризації проводяться на підставі “Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу”, яка затверджена наказом Головного управління Державного казначейства України № 90 від 30.10.1998 р.

Дана Інструкція установлює єдині вимоги щодо порядку інвентаризації відповідних статей балансу міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, установами та організаціями, які утримуються за рахунок коштів бюджетів усіх рівнів.

На території України нині також діє “Інструкція про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків”, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69 зі змінами і доповненнями, що затверджені наказом Міністерства фінансів України від 5 грудня 1997 р. № 268 і від 26 травня 2000 р. № 115.

Які завдання інвентаризації?

Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків суворої звітності, грошових коштів у касах і поточних рахунках банків;
- виявлення невикористовуваних матеріальних цінностей;
- дотримання умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил утримання та експлуатації матеріальних цінностей;

- перевірка реальної вартості обліковуваних матеріальних цінностей, розмірів дебіторської та кредиторської заборгованості, в тому числі такої, термін позовної давності щодо якої минув, та інших активів і пасивів.

Підприємства, організації та установи зобов'язані проводити інвентаризацію (розглянемо деякі приклади, а детально ці питання будуть вивчені в спеціальних курсах):

- грошових коштів, грошових документів, цінностей та бланків суворої звітності – **не менше одного разу в квартал**;
- молодняка тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, хутряних звірів, сімей бджіл – **не менше одного разу в квартал**;
- розрахунки з дебіторами і кредиторами – **не менше двох разів на рік**;
- розрахунки за депонентами – **не менше одного разу на місяць**;

Інвентаризація розрахунків сприяє впорядкуванню їх, зменшенню дебіторської і кредиторської заборгованості, зміцненню розрахунково-фінансової дисципліни.

Земля, ліси, водойми та інші угіддя, що перебувають у розпорядженні підприємств, підлягають інвентаризації в натуральних вимірниках, оскільки вони грошової оцінки не мають.

Порівнюючи дані обліку з показниками інвентаризації, виявляють помилки в облікових записах і виправляють. Завдяки цьому досягають правильного поточного обліку, повноти і достовірності його показників.

9.2. Види інвентаризації

Залежно від повноти охоплення перевіркою активів господарства і джерел їх утворення розрізняють повну і часткову інвентаризації.

Види інвентаризації, їх характер і суть

Повна інвентаризація охоплює всі без винятку матеріальні цінності, кошти і розрахунки підприємства. Вона проводиться в установлені положенням строки, як правило, один раз на рік перед складанням річного звіту і має на меті забезпечити реальність відображення в бухгалтерському балансі залишків матеріальних цінностей, незавершеного виробництва, коштів і розрахунків. Повна інвентаризація може бути проведена при ревізії фінансово-господарської діяльності, на вимогу органів (фінансових і слідчих).

Часткова інвентаризація охоплює окремі види активів господарства (перевірка грошей у касі, цінностей на складі тощо). Вона повинна проводитися кілька разів протягом року для забезпечення точності звітних даних, посилення боротьби із зловживанням і зміцнення фінансової дисципліни.

За характером інвентаризації поділяють на **планові і позапланові** (раптові).

Планову інвентаризацію проводять за складеним заздалегідь (раніше) планом згідно з прийнятим графіком. Вона проводиться в тих випадках, коли інвентаризація окремих об'єктів обліку відповідно до положення про інвентаризацію проводиться кілька разів на рік і за строками не збігається (не співпадає) з повною (річною) інвентаризацією (так, молодняк тварин і тварини на відгодівлі інвентаризують не менш ніж один раз на квартал, нафтопродукти – щомісячно і т. ін.).

Позапланову інвентаризацію проводять за розпорядженням керівника господарства або органів за підпорядкуванням, за вимогою ревизора, слідчих органів, а також у разі зміни матеріально відповідальних осіб.

Найбільший ефект дають частковій інвентаризації через порівняно невеликі проміжки часу. Їх проводять здебільшого раптово, без попередження матеріально відповідальних осіб. Періодична і раптова перевірки коштів і товарно-матеріальних цінностей сприяють своєчасному і правильному оформленню документів, підвищенню відповідальності матеріально відповідальних осіб, запобігають зловживанням.

9.3. Порядок проведення й оформлення результатів інвентаризації

Відповідальність за організацію інвентаризації, якісне і своєчасне її проведення несе **керівник** підприємства, організації, установи. **Головний бухгалтер** разом з керівниками відповідних підрозділів зобов'язаний контролювати дотримання правил проведення інвентаризації.

Загальний порядок проведення інвентаризації

Для проведення інвентаризації наказом керівника підприємства створюється **комісія** із працівників підприємства за обов'язковою участю головного бухгалтера. Інвентариза-

ційну комісію очолює керівник підприємства або його замісник. Наказом встановлюється також порядок і строки початку та закінчення інвентаризації.

На підприємствах, з великими обсягами робіт, пов'язаних з інвентаризацією, керівником підприємства створюються також робочі інвентаризаційні комісії, які очолюють представники керівника підприємства, що призначив інвентаризацію. **Забороняється** призначати головою робочої інвентаризаційної комісії самих матеріально відповідальних осіб два роки підряд.

Інвентаризацію треба проводити, як правило, за станом на перше число місяця, що полегшує наступне порівняння її даних з показниками обліку.

Для забезпечення повноти й точності, а також полегшення і прискорення інвентаризації проводять окремі **підготовчі роботи**. Перш за все працівники бухгалтерії зобов'язані закінчити опрацювання всіх документів щодо надходження й витрачання матеріальних цінностей, зробити всі необхідні облікові записи та визначити залишки на рахунках бухгалтерського обліку на день інвентаризації.

Матеріально відповідальні особи до початку інвентаризації повинні дати розписки про те, що всі прибуткові й видаткові документи здано до бухгалтерії і в них немає неоприбуткованих або не списаних на видаток матеріальних цінностей.

Після цього ніякі документи до уваги не беруться.

Значимо, що інвентаризацію матеріальних цінностей проводять за їх місцезнаходженням з обов'язковою участю матеріально відповідальних осіб. **Залишки** матеріальних цінностей визначають їх перерахуванням, зважуванням і обмірюванням.

Дані інвентаризації кожного виду матеріальних цінностей записують в "Інвентаризаційні описи", які складаються у двох примірниках за місцем зберігання цінностей і матеріально відповідальними особами. Після закінчення інвентаризації описи підписують всі члени інвентаризаційної комісії. Якщо виникає потреба внести в описи виправлення, вони повинні бути застережені й підписані всіма членами комісії.

Матеріально відповідальні особи на кожному опису ставлять свій **підпис** під текстом такого змісту: "Всі цінності, поійменовані в цьому інвентаризаційному опису, комісія перевірила в натурі у моїй присутності і внесла в опис, у зв'язку з чим претензій до інвентари-

заційної комісії не маю. Цінності, перелічені в описі, перебувають на мосту зберігання”. Один примірник опису залишається у матеріально відповідальних осіб (комірники, бригадири та ін).

Який загальний порядок оформлення результатів інвентаризації?

Інвентаризація різних об’єктів бухгалтерського обліку має свої особливості, про що буде йти мова при вивченні галузевого курсу.

Оформлені інвентаризаційні описи передають у бухгалтерію, в якій фактичні залишки матеріальних цінностей, зафіксовані в інвентаризаційних описах, порівнюють з даними бухгалтерського обліку і виявляють надлишки, нестачу або пересортицю, якщо вони мали місце. Таке зіставлення називають перевіркою (звірюванням) фактичних та облікових залишків. Ті матеріальні цінності, з яких встановлено розбіжності даних інвентаризації з обліковими показниками, записують до “Порівняльної (звірювальної) відомості”.

У результаті зіставлення облікових даних з фактичними можуть бути виявлені нижченаведені факти:

- а) фактичний і бухгалтерський залишки збігаються;
- б) фактичний залишок менше облікового – має місце **нестача** матеріальних цінностей;
- в) фактичний залишок більше бухгалтерського облікового – **надлишок**.

Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність складання порівняльних (звірювальних) відомостей, з’ясовує обставини виникнення надлишків, нестач, пересортиці, встановлює винних осіб. Про всі виявлені нестачі й надлишки відповідальні за це особи повинні надати інвентаризаційній комісії письмові пояснення.

Висновки і пропозиції щодо регулювання різниці між даними інвентаризації та показниками обліку комісія фіксує в протоколі, який потім розглядає керівник підприємства і приймає відповідні рішення про порядок списання нестач і оприбуткування надлишків.

Розходження фактичної наявності матеріальних цінностей та коштів з даними бухгалтерського обліку, встановлені під час інвентаризації та інших перевірок, регулюються підприємством, організацією чи установою у такому порядку:

- основні засоби, матеріальні цінності, цінні папери, кошти та інше майно, що виявилось у надлишку, підлягають **оприбут-**

куванню та зарахуванню відповідно на результати фінансово-господарської діяльності;

- природні втрати цінностей у межах затверджених норм списання за рішенням керівника підприємства відносяться до **витрат** виробництва чи обігу; норми природних втрат можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних нестач;
- понадпланові нестачі цінностей, а також втрати від псування цінностей **відносяться на винних осіб** за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від розкрадання, нестач, знищення та псування матеріальних цінностей;
- понадпланові втрати і нестачі матеріальних цінностей, включаючи готову продукцію, в тих випадках, коли винуватці не встановлені або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на **збитки**.

Матеріали інвентаризацій та рішення щодо регулювання розбіжностей, затверджені керівником підприємства, включаються до звіту за той період, в якому закінчено інвентаризацію, а також і до річного звіту.

Особливу увагу треба звертати на обставини виникнення не лише нестач, а й надлишків, оскільки це може свідчити про зловживання матеріально відповідальних осіб (обмірювання, обважування тощо).

Який загальний порядок відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку?

Розглянемо загальні принципи відображення на рахунках бухгалтерського обліку результатів інвентаризації.

Оприбутковуються виявлені **надлишки** товарно-матеріальних цінностей (з включенням їх вартості (суми) до валових доходів):

Дебет рахунків 20 “Виробничі запаси”, 21 “Поточні біологічні активи”, 26 “Готова продукція”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, 28 “Товари” та ін.

Кредит рахунку 74 “Інші доходи” субрахунок 74.5 “Дохід від безоплатно одержаних активів”.

Нестачу цінностей в межах норм природних втрат списують з кредиту відповідних рахунків з обліку товарно-матеріальних цінностей на **дебет** рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”.

Нестачі понад норми природних втрат, а також втрати від псування цінностей з вини матеріально відповідальних осіб списуються за **рахунок винних**.

Для забезпечення контролю за порядком списання виявлених нестач і стягнення їх з винних всі нестачі матеріальних цінностей, виявлені при інвентаризації, незалежно від порядку наступного їх списання підлягають попередньому відображенню на рахунок:

94.7 “Інші витрати операційної діяльності” субрахунок 7 “Нестачі і втрати від псування цінностей”. Рахунок активний. За **дебетом** відображається сума визначених нестач. З **кредиту** цього рахунку списують суми виявлених нестач на винних осіб (якщо вони установлені) відповідно до рішення інвентаризаційної комісії, затвердженого керівником господарства.

Для обліку розрахунків із працівниками підприємства з виявлених нестач, розтратах і крадіжках грошей, товарно-матеріальних цінностей планом рахунків передбачений активний рахунок 37.5 “Розрахунки з різними дебіторами” субрахунок 5 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”, якщо винуватця виявлено.

Товарно-матеріальні цінності, яких не вистачає, насамперед оцінюють за фактичною собівартістю і на визначену суму **дебетують** рахунок 94.7 “Нестачі і втрати від псування цінностей” та **кредитують** рахунки 20 “Виробничі запаси”, 21 “Поточні біологічні активи”, 26 “Готова продукція”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, 28 “Товари” та ін.

Якщо винна особа не визначена, то одночасно із списанням цінностей вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 072 “Списані активи”, субрахунок 2 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”.

У такому випадку в кінці року ці втрати господарства будуть списані з кредиту рахунку 94.7 “Нестачі і втрати від псування цінностей” на дебет рахунку 79 “Фінансові результати”.

Якщо винна особа встановлена і нестачі віднесені за рахунок матеріально-відповідальної особи, то сума, що підлягає відшкодуванню в розмірі фактичної нестачі, відображається за дебетом рахунку 37.5 “Розрахунки з іншими дебіторами” субрахунок “Розрахунки за відшкодування завданих збитків” та за кредитом рахунку 71 “Інший операційний дохід”, субрахунок 6 “Відшкодування раніше списаних активів”.

Коли винна матеріально відповідальна особа внесла кошти в касу, то ця господарська операція буде записана за дебетом рахунку 30 “Каса”, кредитом рахунку 37.5 “Розрахунки за відшкодування завданих збитків”.

Якщо при відшкодуванні матеріальних збитків винна особа сплачує суми більші фактичної собівартості, то різниця між обліковими та розрахунковими цінами обліковується з урахуванням в установленому порядку відповідно до Постанови Кабміну України №116 від 22.01.1996 р. “Порядок визначення розміру збитків від нестач, розкрадання, знищення (псування) матеріальних цінностей”. (Про це детально буде йти мова при вивченні бухгалтерського фінансового обліку).

Нами розглянута методика відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку в господарствах, які не використовують рахунки класу 8 “*Витрати за елементами*”. Якщо ж господарство використовує рахунки цього класу, то відображення нестач товарно-матеріальних цінностей відбувається за схемою:

ДТ рахунку 84 “*Інші операційні витрати*”,

КТ рахунку 20 “*Виробничі запаси*”

27 “*Продукція сільськогосподарського виробництва*” та ін.
і одночасно

ДТ рахунку 94.7 “*Нестачі і витрати від псування цінностей*”

КТ рахунку 84 “*Інші операційні витрати*”.

Подальше відображення відшкодування втрат від псування, нестач та інших товарно-матеріальних цінностей відбувається за раніше розглянутою схемою.

Головний бухгалтер зобов’язаний забезпечити своєчасне оформлення матеріалів за претензіями, по нестачах і втратах, а також контроль за передачею у відповідних випадках цих матеріалів судово-слідчим органам.

Після вивчення та засвоєння теоретичних питань модуля (теми) слід виконати нижченаведені завдання, що забезпечить закріплення теоретичних знань з цього важливого питання.

Завдання 1

На підставі нижченаведених даних (табл. 87 – умовні дані), які свідчать про те, що комісія в складі замісника голови господарства “Україна” Іваненка П.Г., агронома Степка К.С., головного бухгалтера Гришка П.С. в присутності завідуючого складом №2 Левченка С.П. перевірила фактичну наявність продукції за станом на 1 _____ 20__ р., складіть “Інвентаризаційний опис” за формою (табл. 88) та “Порівняльну відомість” (табл. 89).

Залежно від розходження даних інвентаризаційної комісії та бухгалтерського обліку, на свій розсуд, визначені різниці зафіксуйте належним чином в бухгалтерському обліку (оприбуткуйте виявлені при інвентаризації надлишки або спишіть недостачі, зафіксувавши їх в “Журналі реєстрації господарських операцій” (табл. 90), а потім на рахунках бухгалтерського обліку, макети яких наведені нижче).

87. Наявність продукції за наслідками проведеної інвентаризації в господарстві “Україна” за станом на _____ 20__ р.

№ п/п	Назва продукції	Одиниці виміру	Ціна, грн	Фактична наявність		За даними бухгалтерського обліку	
				кількість	сума, грн	кількість	сума, грн
1	Продукція “А”	ц	50,00	300		295	
2	Продукція “В”	т	95,00	185		183	
3	Продукція “С”	ц	44,00	150		150	
4	Продукція “Д”	ц	84,50	300		304	
5	Продукція “К”	ц	64,30	450		452	
6	Продукція “М”	ц	37,00	75		75	
7	Продукція “Н”	т	32,70	45		42	
8	Продукція “Р”	ц	81,00	115		112	

Вартість продукції визначте самостійно.

88. Інвентаризаційний опис №__ товарно-матеріальних цінностей

“ ____ ” _____ 20__ р.

_____ підприємство

склад _____

РОЗПИСКА

До початку проведення інвентаризації всі прибуткові і видаткові документи на товарно-матеріальні цінності подані в бухгалтерію і всі товарно-матеріальні цінності, що надійшли на мою відповідальність, оприбутковані, а видані списано.

Матеріально відповідальна особа _____

На основі наказу (розпорядження) від “ ____ ” _____ 20__ р. №____ проведена перевірка фактичних залишків, обліковуваних на балансовому рахунку № 20 за станом на “ ____ ” _____ 20__ р.

Початок інвентаризації “ ____ ” _____ 20__ р.

Закінчення “ ____ ” _____ 20__ р.

При інвентаризації встановлено наступне:

№ п/п	Товарно-матеріальні цінності	Одиниця виміру	Ціна, грн	Фактична наявність		За даними бухгалтерського обліку	
				кількість	сума	кількість	сума
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
		Разом					

Голова комісії: _____ Члени комісії _____

Всі матеріальні цінності, поійменовані в цьому інвентаризаційному описі з №__ по №____ комісією перевірено в натурі в моїй присутності і внесено в опис, у зв'язку з чим претензій до інвентаризаційної комісії не маю. Цінності, зазначені в описі, перебувають на моєму зберіганні.

Матеріально відповідальна особа: _____

Вказані в опису дані і підрахунки перевірів: _____

(посада) (підпис)

“ ____ ” _____ 200__ р.

Макети рахунків бухгалтерського обліку до завдання 1

Д ^т	К ^т	Д ^т	К ^т
_____	_____	_____	_____
Д ^т	К ^т	Д ^т	К ^т
_____	_____	_____	_____
Д ^т	К ^т	Д ^т	К ^т
_____	_____	_____	_____

Контрольні запитання

1. Характеристика інвентаризації, її значення і види.
2. Порядок підготовки і проведення інвентаризації.
3. Склад інвентаризаційних комісій та організація їх роботи.
4. Строки проведення інвентаризації окремих господарських активів.
5. Виявлення і оформлення результатів інвентаризації, порядок їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Модуль (тема) 10

ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

10.1. Регістри бухгалтерського обліку, їх суть, призначення, види і форми. Способи і техніка запису в облікові регістри

Для отримання зведених показників про діяльність підприємства, необхідно господарські операції, оформлені відповідними документами, згрупувати за їх економічним змістом і відобразити в облікових регістрах.

Що являють собою облікові регістри?

Облікові регістри – розграфлені відповідним чином аркуші паперу, призначені для реєстрації і групування в них господарських операцій, відображених у первинних носіях

інформації.

Записи господарських операцій в облікові регістри називаються обліковою реєстрацією.

В облікових регістрах відображають наявність і рух господарських активів та їх джерел утворення, господарських процесів і їх результатів. Правильне і своєчасне ведення записів в облікових регістрах є важливим етапом бухгалтерської роботи, оскільки від цього залежить якість і оперативність обліку, а також своєчасність складання і подання звітності.

У чому суть і зміст класифікації регістрів бухгалтерського обліку?

Регістри бухгалтерського обліку класифікують: за зовнішнім виглядом, характером записів, обсягом змісту і формою.

➤ **За зовнішнім виглядом** облікові регістри поділяють на **книги, картки і окремі аркуші**.

У бухгалтерських книгах окремі спеціально розграфлені аркуші паперу міцно переплетені (зброшуровані). Сторінки книги до початку записів обов'язково нумерують. На звороті останньої сторінки за підписом головного бухгалтера зазначають загальну кількість сторінок

у книзі. У деяких книгах (“Касова книга”) сторінки не тільки нумерують, а й прошнуровують шпагатом і скріплюють сургучною печаткою.

На обкладинці книги зазначають назву підприємства або організації і назву книги, рік на який її заведено, та ін. (назва синтетичного й аналітичного рахунків тощо). Основною *перевагою* ведення обліку у книгах є надійність зберігання облікових реєстрів. Проте книги мають деякі *недоліки*. Зокрема, облік у книгах більш громіздкий, ніж в інших реєстрах, а це ускладнює поділ праці облікових працівників. Більш зручними для обліку є картки й окремі аркуші.

Картки виготовляють з паперу або тонкого картону спеціальної форми стандартних розмірів. Їх широко використовують в аналітичному обліку, наприклад, обліку розрахунків з різними дебіторами і кредиторами та ін.

Картки *зберігають* у спеціальних ящиках – *картотеках*, де їх систематизують у певному порядку. Кожній картці надається порядковий номер.

Окремі аркуші є різновидом карткових облікових реєстрів. Форма і графлення окремих аркушів залежать від їх призначення.

Перевага карток і окремих аркушів полягає в тому, що їх можна групувати для отримання необхідної інформації. Це і зумовлює широке застосування їх у бухгалтерському обліку.

➤ **За характером записів** облікові реєстри поділяють на **хронологічні, систематичні й комбіновані**.

Хронологічні реєстри використовують для реєстрації господарських операцій в календарній послідовності їх здійснення й оформлення. Хронологічними реєстрами є “Касова книга”, “Журнал реєстрації господарських операцій” та ін.

Систематичні реєстри призначені для групування (систематизації) однорідних за економічним змістом господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. До них належить будь-який реєстр, в якому записи ведуть на рахунках синтетичного або аналітичного обліку. Прикладом систематичного реєстру синтетичного обліку є “Головна книга” для групування операцій за синтетичними рахунками. Прикладом систематичного реєстру аналітичного обліку є книги, картки пооб’єктного обліку основних засобів, обліку матеріалів, готової продукції тощо.

У **комбінованих** облікових реєстрах хронологічні і систематичні записи ведуть одночасно. Вони виникли внаслідок розвитку і раціо-

налізації облікової техніки. Комбінованими регістрами є “Журнали-ордери”, які використовують при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку. Застосування комбінованих регістрів спрощує, скорочує записи, підвищує наочність обліку, оскільки господарські операції реєструють одночасно в хронологічному і систематичному порядку.

➤ **За обсягом змісту** облікові регістри поділяють на **регістри синтетичного, аналітичного обліку і комбіновані**.

Вони відрізняються один від одного ступенем деталізації показників, що містяться в них, а також їх групуванням.

Регістри синтетичного обліку призначені для відображення економічно однорідних об’єктів в бухгалтерському обліку та господарських операцій на синтетичних рахунках. Дані регістрів синтетичного обліку використовують для складання балансу і звітних форм (“Головна книга”, “Журнали-ордери” та ін.).

Регістри аналітичного обліку призначені для обліку об’єктів та господарських операцій на окремих аналітичних рахунках, що деталізують зміст показників відповідного синтетичного рахунку.

Комбіновані облікові регістри призначені для одночасного здійснення синтетичного й аналітичного обліку. Прикладом таких комбінованих регістрів є “Журнали-ордери”, які використовуються при журнально-ордерній формі обліку.

➤ **Форми облікових регістрів.** Для правильної організації бухгалтерського обліку важливе значення має раціональна побудова облікових регістрів. Вони повинні бути пристосовані для реєстрації повсякденної інформації, а також для складання звітності, відповідати вимогам максимальної економії праці і коштів, що витрачаються на ведення облікової роботи.

Залежно від змісту обліковуваних операцій і складу відомостей, необхідних для оперативного керівництва й контролю, в бухгалтерському обліку *використовуються регістри: двосторонньої, односторонньої, багатографної і шахової форм.*

1. Регістри двосторонні складаються з двох однакових частин, *ліва* з яких призначена для *дебетових* записів, а *права* – для *кредитових*. Двостороння будова регістрів характерна, головним чином, для бухгалтерських книг. Прикладом двостороннього регістра є “Головна книга” – регістр зведеного синтетичного обліку.

ГОЛОВНА КНИГА
Рахунок 31.1 “Поточний рахунок в національній валюті”

Дебет					Кредит						
Дата	№ проводки	За кредитом рахунків			Разом за дебетом	Дата	№ проводки	За дебетом рахунків			Разом за кредитом
		30	36	та ін.				30	63	та ін	
3.06	5		23450,00		23450,00	10.06	6	3100,00			3100,00
і так далі											
25.06	8	2100,00			2100,00	26.06	9		1340,00		1340,00
Разом		2100,00	27450,00		29550,00	Разом		3100,00	1340,00		4440,00

Такі реєстри доцільно застосовувати тоді, коли кількість дебетових і кредитових записів рахунку приблизно однакова. У протилежному разі частина рахунку, на якій менше записів, буде використовуватися не раціонально.

2. В односторонніх реєстрах графи для дебетових і кредитових записів розміщені поряд на правій стороні реєстру, а графи для запису дати, номера бухгалтерського запису, змісту операції – зліва і є спільними як для дебетових, так і для кредитових записів.

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

Реєстри контокорентної (від італ. “*conto corrente*” – “*поточний рахунок*”, термін, який означає рахунок, що ведеться для обліку поточних розрахунків) **форми** використовують для аналітичного обліку на грошових, розрахункових та інших рахунках, записи операцій на яких здійснюють тільки в грошовому виразі.

Контокорентна форма має односторонню будову, тобто графи для дебетових і кредитових записів розміщені підряд. У перших трьох графах у хронологічному порядку зазначають дату і номер запису, а також короткий зміст господарської операції. Останні дві графи призначені для відображення суми операції, яку відносять на дебет або кредит рахунку. В них же записують початкові і кінцеві залишки по рахунку.

**Контокорентна форма
(назва рахунка) 30 “Каса”**

Проводка		Зміст запису	Дебет	Кредит
Дата	Номер			
3.XI	24	Одержані грошові кошти в касу господарства з поточного рахунку банку	4200,00	

Кількісно-сумові реєстри застосовують для обліку матеріальних цінностей, рух яких обліковують у грошовому і натуральному вимірниках (наприклад, книги кількісно-сумового обліку матеріалів)

Кількісно-сумова форма

(назва рахунку)								
Проводка		Зміст запису	Надходження		Видаток		Залишок	
Дата	Номер		Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума

Реєстри кількісно-сумового обліку застосовують порівняно рідко. Недоліком цього реєстру є те, що в ньому відображають як натуральні, так і грошові показники, які дублюються бухгалтерією і складом. Тому на більшості підприємств облік матеріальних цінностей ведуть на складах тільки в натуральних вимірниках в реєстрах кількісно-сортного обліку.

Реєстри кількісно-сортного обліку застосовують для аналітичного обліку матеріалів і готової продукції на складах підприємств (складський облік).

Кількісно-сортна форма

Дата надходження або відпуску	Номер документа	Від кого одержано або кому відпущено	Надходження	Видаток	Залишок	Контроль (підпис і дата)

Записи в реєстри кількісно-сортового обліку на підставі прибуткових і видаткових документів (прибуткові ордери, накладні, лімітно-забірні картки тощо).

3. Багатографні реєстри застосовують для обліку об'єктів, які потребують деталізації показників на дебеті або кредиті рахунку, наприклад, виробничих витрат – за елементами .

Багатографна форма Назва рахунку

Проводка		Зміст	Дебет – кредит (непотрібне закреслити)					Кредит – дебет (непотрібне закреслити)
дата	номер		елемент 1	елемент 2	елемент 3	елемент 4	Разом	

4. Реєстри шахової форми побудовані так, щоб кожна записана сума характеризувала дві ознаки: рахунок, який дебетується і рахунок, який кредитується, вид витрат і місце здійснення їх та ін. Це досягається поділом таблиці вертикальними і горизонтальними лініями на ряд клітин; сума, записана в певну клітину, належить одночасно до показників відповідного ряду і графи. Шахова побудова облікових реєстрів є найбільш раціональною, що і зумовило її використання при “Журнально-ордерній формі” бухгалтерського обліку. У цих реєстрах часто поєднується синтетичний і аналітичний облік. (Про це буде йти мова при вивченні журнально-ордерної форми обліку).

Значимо, що *порядок відображення господарських операцій в облікових реєстрах встановлено*: Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, стаття 9 “Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку” і “Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку” (затверджене наказом Мінфіну України № 88 від 24.05.1995 р.).

Згідно з положенням господарські операції в облікові реєстри записують тільки на підставі належно оформлених і опрацьованих первинних документів. Записи в реєстри можуть виконуватися вручну або за допомогою обчислювальних машин. Наприкінці кожного місяця в облікових реєстрах підраховують підсумки оборотів за місяць і визначають залишки на рахунках.

Для контролю за правильністю облікових записів важливою є взаємозвірка даних синтетичного і аналітичного обліку, для чого використовують дані оборотних і сальдових відомостей або іншими способами.

У наступному звітному році облікові реєстри відкривають у повній відповідності до даних залишків, визначених на рахунках реєстрів синтетичного і аналітичного обліків за минулий рік і даними балансу на 1 січня поточного року.

10.2. Способи виправлення помилок у бухгалтерському обліку

Виправлення помилок у первинних документах та облікових реєстрах визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” (затверджено Міністерством фінансів України № 137 від 28 травня 1999 р., зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 392/3685 від 21.06.1999 р.).

Характер і порядок виправлення помилок у бухгалтерському обліку

При заповненні облікових реєстрів можливі помилки, які виникають з різних причин: внаслідок втоми, недбалості працівника, несправності калькулятора або комп’ютера. Однак у тексті та цифрових даних первинних документів, облікових реєстрів і звітів підчистки й необумовлені виправлення не дозволяються.

Помилки можуть бути локальні – перекручування інформації тільки в одному обліковому реєстрі (наприклад, неправильно проставлена дата) і **транзитні**, якщо помилка автоматично проходить через кілька облікових реєстрів, наприклад, перекручування запису будь-якої суми у “Журналі реєстрації господарських операцій” веде до помилок на рахунках бухгалтерського обліку, в оборотній відомості і балансі.

Найчастіше помилки трапляються *в тексті операції*, тоді вони призводять до неправильної кореспонденції рахунків – бухгалтерської проводки.

Часто зустрічаються помилки при записах сум. Записавши суму в дебет одного рахунку, бухгалтер забуває списати її в кредит другого рахунку або навпаки. Буває, що записавши суму до “Журналу реєстрації господарських операцій”, він забуває рознести її на рахун-

ках бухгалтерського обліку. Інколи, записавши суму у реєстри синтетичного обліку, бухгалтер забуває про аналітичний облік. Цю групу помилок можна легко проконтролювати шляхом правильного застосування методу подвійного запису.

Для пошуку числових помилок на калькуляторі підраховують числа, а потім повторюють той же підрахунок, але із знаком мінус.

Помилки в первинних документах, облікових реєстрах і звітах, створених ручним способом виправляються **коректурним способом**, тобто неправильний текст або цифри закреслюються і над закресленим надписуються правильні текст або цифри. Закреслювання здійснюється однією рисою так, щоб можна було прочитати виправлене.

Помилки в облікових реєстрах за минулий звітний період виправляються методом (способом) **“сторно”** (червоне сторно). Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, до якої помилка (кореспонденція рахунків, сума) вписується червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або зі знаком мінус, а правильний запис (кореспонденція рахунків, сума) робиться чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до облікового реєстру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис і відображається правильна сума та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку.

Виправлення помилки має бути обумовлено надписом **“Виправлення”** та підтверджено підписом осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення. Порядок виправлення помилок у документах і реєстрах, що створені машинним способом, встановлюється вказівками з організації бухгалтерського обліку з використанням обчислювальної техніки.

У документах, якими оформлені касові і банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не дозволяються.

Що стосується виправлень у бухгалтерській звітності, то зміна даних у звітності внаслідок її перекручування, які відносяться як до поточного, так і до минулого року, проводиться у тому звітному періоді, в якому було виявлено помилки.

Згідно зі стандартом бухгалтерського обліку 6 (наказ Мінфіну України № 137 від 28.05.1999 р.) **“Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”** визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності. Норми цього стандарту будуть детально розглянуті при вивченні курсу **“Бухгалтерський фінансовий облік”** в подальшому.

10.3. Форми бухгалтерського обліку і їх історичний розвиток.

Принципи побудови форм бухгалтерського обліку та перспективи їх розвитку в сучасних умовах

Однією з важливих умов раціональної організації бухгалтерського обліку є застосування найбільш ефективної форми бухгалтерського обліку, підвищення його технічного оснащення.

Що вкладається в поняття форма бухгалтерського обліку?

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

Які відмінні ознаки форм бухгалтерського обліку?

Основними відмінними ознаками, що визначають особливості окремих форм бухгалтерського обліку, є:

- зовнішній вигляд і будова облікових реєстрів;
- взаємозв'язок хронологічних і систематичних реєстрів синтетичного і аналітичного обліку;
- послідовність і техніка облікової реєстрації;
- ступінь механізації обліково-обчислювальних робіт.

За час існування бухгалтерського обліку застосовувалися різні форми. На ранньому ступені розвитку облік вів сам власник господарства для організації спостереження і контролю за збереженням свого майна та розмірами одержуваного доходу.

Відомо, що найбільш ранньою була стара італійська форма, описана італійським вченим математиком Лукою Пачолі в роботі “Трактат про рахунки і записи”, виданий в 1494 р. у Венеції. В ній він писав, що для зручності й легкості потрібні три книги: “Меморіал” (Пам'ятна книга), Журнал і Головна книга. Операції записувались із слів власника або з його Пам'ятної книги (вона замінювала собою документи) в хронологічний реєстр – Журнал (де зазначалися кореспондуючі рахунки), а потім в систематичний реєстр –Головну книгу. Рахунки в Головній книзі велись як індивідуальні, їх відкривали на кожен об'єкт обліку (наприклад, рахунок Коштів, рахунок Зерна тощо). За даними Головної книги складався баланс.

Отже, в кінці XIV ст. вперше було описано **книжкову** форму обліку. Вона задовольняла потреби купців і дрібних ремісників. Проте із зростанням обсягу діяльності, збільшенням кількості господарських операцій виникла потреба в узагальнених (синтетичних) показниках. Тоді Головна книга перетворилася на реєстр синтетичного обліку, паралельно якому почали вести аналітичний облік в окремих допоміжних книгах. Так в кінці XVI ст. з'явилася **нова італійська форма** бухгалтерського обліку.

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

Розвиток виробництва, торгового капіталу, банківських операцій вимагав подальшого поділу праці облікових працівників. Для цього було запропоновано **багатожурнальну** або **французьку форму** бухгалтерського обліку, при якій хронологічні записи здійснювалися в кількох журналах (касовому журналі, журналах обліку товарів, продажу, купівлі та ін.). Від щоденних записів у Головну книгу перейшли до записів в неї місячними підсумками, для підготовки яких було введено Зведений журнал (що складався шляхом вибірок із щоденних журналів). Поступово для обґрунтування записів в реєстри почали використовувати документи.

У кінці XIX ст. великого поширення набула **одножурнальна (американська) форма** обліку, при якій в одній книзі (комбінованому реєстрі) поєднувалися хронологічний запис (Журнал) і систематичний (Головна книга). Ця форма відповідала вимогам невеликих підприємств. Проте на початку XX ст. в умовах розвитку великих підприємств вимоги до обліку набагато зросли.

На зміну книжковим формам прийшли **форми карткові і копіювальні**, в яких почали широко використовувати картки й окремі аркуші. Це забезпечило можливість групування і копіювання реєстрів, усунуло необхідність багаторазових переписувань облікових даних, сприяло полегшенню праці облікових працівників і створило умови для використання в обліку обчислювальної техніки.

Отже, ознайомлення з історією розвитку форм бухгалтерського обліку свідчить, що удосконалення їх відбувалося шляхом розчленування спочатку хронологічного, а потім систематичного запису,

відокремлення синтетичного обліку від аналітичного, переходом від щоденних записів синтетичного обліку до запису щомісячного, використання в нових формах обліку всіх позитивних елементів старих форм.

В умовах розвитку колишнього СРСР були запроваджені: картково-ордерна форма (1925-1927 рр.), картково-копіювальна форма (1927 р.) і в кінці 30-х років контрольно-шахова форма, яка вважалася найбільш раціональною.

У сучасних умовах в нашій країні застосовують такі форми бухгалтерського обліку: меморіально-ордерну, журнал-головну, журнально-ордерну, машинно-орієнтовані форми (автоматизована система бухгалтерського обліку).

10.3.1. Меморіально-ордерна форма обліку

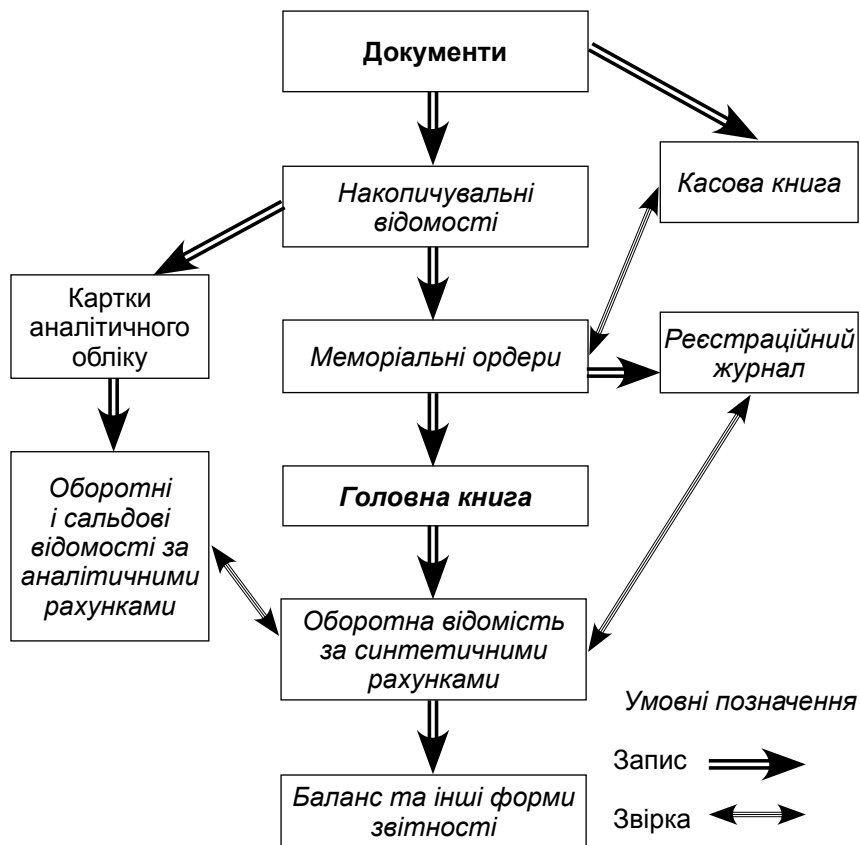
Які характерні риси меморіально-ордерної форми обліку?

При меморіально-ордерній формі обліку складають Головну книгу, Реєстраційний журнал, картки або книги аналітичного обліку, оборотні відомості. Записи в обліковій реєстрі проводять в такій послідовності. На підставі первинних документів, в яких відображено господарські операції, складають меморіальні ордери (журнали реєстрації господарських операцій), де зазначають кореспонденцію рахунків. Меморіальні ордери реєструють в Реєстраційному журналі, а потім записують у Головну книгу. Одночасно господарські операції записують на аналітичні рахунки.

У кінці місяця на підставі складених і звірених з Головною книгою оборотних відомостей синтетичних й аналітичних рахунків складають бухгалтерський баланс та іншу звітність.

Нижче наведена схема меморіально-ордерної форми обліку.

Схема меморіальної форми обліку



10.3.2. Журнал-Головна форма обліку

Які характерні особливості Журнал-Головної форми обліку?

За формою Журнал-Головна первинні документи і звіти, одержані від матеріально відповідальних осіб, відділів, бригад, ферм та інших виробничих підрозділів, працівники бухгалтерії перевіряють, групують за певними ознаками у накопичувальних та групувальних відомостях і на їх підставі складають меморіальні ордери (журнальні статті) – (Журнал реєстрації господарських операцій).

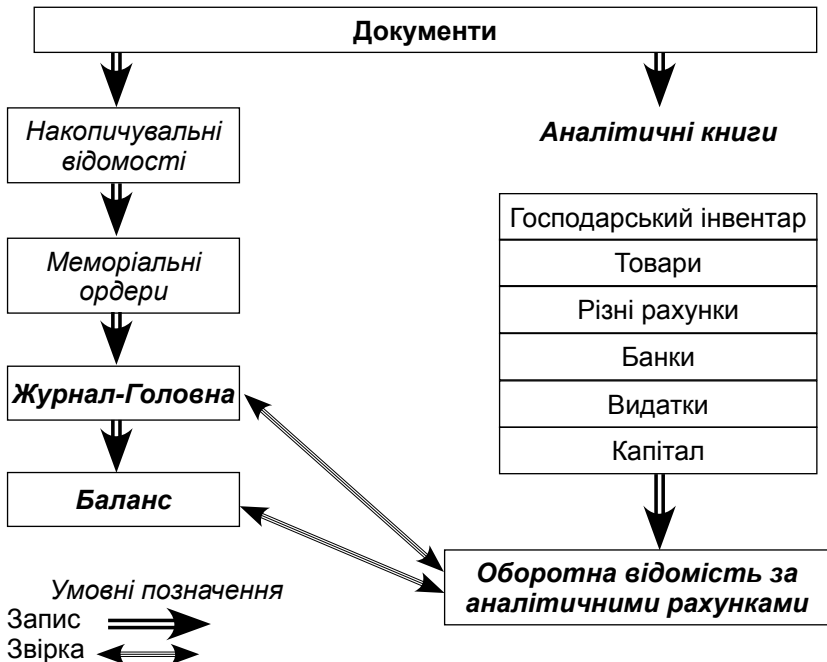
У зведених і первинних документах, на підставі яких складену журнальну статтю, зазначають її номер (його щомісяця починають з першого).

У журнальних статтях операції записують у дебет одного рахунку і кредит іншого або кількох рахунків. Не дозволяється складати журнальні статті, в яких записи здійснюють одночасно у дебет і кредит кількох рахунків.

Журнальні статті після їх складання переносять до Журнал-Головної книги, яка забезпечує хронологічний порядок реєстрації господарських операцій та їх систематизацію за синтетичними рахунками. Наприкінці кожного місяця за всіма рахунками підбивають підсумки дебетових і кредитових оборотів, виводять сальдо, звіряють з оборотними відомостями аналітичних рахунків і складають баланс господарства за відповідний період (квартал, рік).

Аналітичний облік за формою “Журнал-Головна” ведуть у книгах або картках, затверджених відповідними органами.

Нижче наведена схема “Журнал-Головної” форми бухгалтерського обліку.



10.3.3. Особливості організації журнально-ордерної форми обліку

Багаторічна практика ведення бухгалтерського обліку за формою “Журнал-Головна”, яка здебільшого застосовувалася в сільськогосподарських підприємствах, показала, що ця форма в умовах великих підприємств дуже громіздка і потребує значних витрат праці на виконання технічних операцій.

Стосовно фермерських (селянських) господарств ця форма обліку є пріоритетною, з нашої точки зору.

В умовах великих сільськогосподарських підприємств ця форма обліку призводила до того, що в окремих випадках облік відставав від процесу господарської діяльності, а працівники обліку не могли своєчасно проаналізувати зафіксовані дані.

Тому, використовуючи передовий досвід промисловості інших галузей народного господарства, розпочали запроваджувати журнально-ордерну форму обліку, яка має переваги порівняно з формою “Журнал-Головна”.

Журнально-ордерна форма обліку покращує організацію облікових робіт на всіх ділянках господарювання, прискорює їх виконання, що посилює оперативний контроль за виробничою діяльністю підприємств.

Які основні принципи журнально-ордерної форми обліку?

Суть журнально-ордерної форми обліку

полягає в тому, що аналітичний і синтетичний облік здійснюють одночасно в спеціальних реєстрах бухгалтерського обліку, журналах-ордерах та допоміжних відомостях

до них. Ця форма обліку ґрунтується на використанні **принципу нагромадження даних** первинних документів безпосередньо в реєстрах синтетичного й аналітичного обліку, записи яких поєднуються в хронологічному і систематичному порядку. Тому немає потреби в складанні меморіальних ордерів та веденні книги “Журнал-Головна”. Крім того, записи в накопичувальні реєстри здійснюють відповідно до показників, потрібних для контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, а також для складання звітності.

Отже, впровадження журнально-ордерної форми обліку дає можливість уникати дублювання тих самих показників у різних бухгалтерських реєстрах, прискорює строки складання звітності та поліпшує її якість. Переваги журнально-ордерної форми обліку наочно підтверджуються нижченаведеною схемою (с. 297).

Основними реєстрами бухгалтерського обліку при журнально-ордерній формі обліку є журнали-ордери. Допоміжні відомості застосовують лише тоді, коли необхідні аналітичні дані неможливо відобразити в журналах-ордерах.

Журнали-ордери – це реєстри багатогранної форми, призначені для кредитових записів того балансового рахунку, операції якого обліковують у цьому журналі-ордері. Вони побудовані за кредитовим принципом: господарські операції записують на кредит синтетичного рахунку відносно рахунків, що кореспондують з ним по дебету.

Схема журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку



Будову журналу-ордера можна відобразити схематично.

Журнал-ордер по кредиту рахунку №30 “Каса”

Дата	Підстава для запису (назва і номер документа)	В дебет				Разом по кредиту
		№ 66	№ 37.2	№__	№__	
2.05	Видана заробітна плата	5000,00				5000,00
3.05	Видано в підзвіт		350,00			350,00
	РАЗОМ	5000,00	350,00			5350,00

Записи господарських операцій в журнали-ордери здійснюються за шаховим принципом, тобто за один робочий прийом суму господарської операції записують одночасно на дебет і кредит кореспондуючих рахунків.

В основу побудови журнально-ордерної форми обліку покладено такі **принципи**:

1. здійснення записів у журналах-ордерах у порядку реєстрації операцій тільки на кредиті рахунку у кореспонденції з дебетовими рахунками;
2. поєднання, як правило, в одній системі записів синтетичного й аналітичного обліку;
3. відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій відповідно до показників поточної й річної звітності;
4. застосування об'єднаних журналів-ордерів по рахунках, економічно пов'язаних один з одним;
5. застосування реєстрів із заздалегідь зазначеною кореспонденцією рахунків, номенклатурою статей аналітичного обліку, з показниками, необхідними для складання звітності.

Основні принципи журнально-ордерної форми обліку наведені на схемі (див. с. 299).

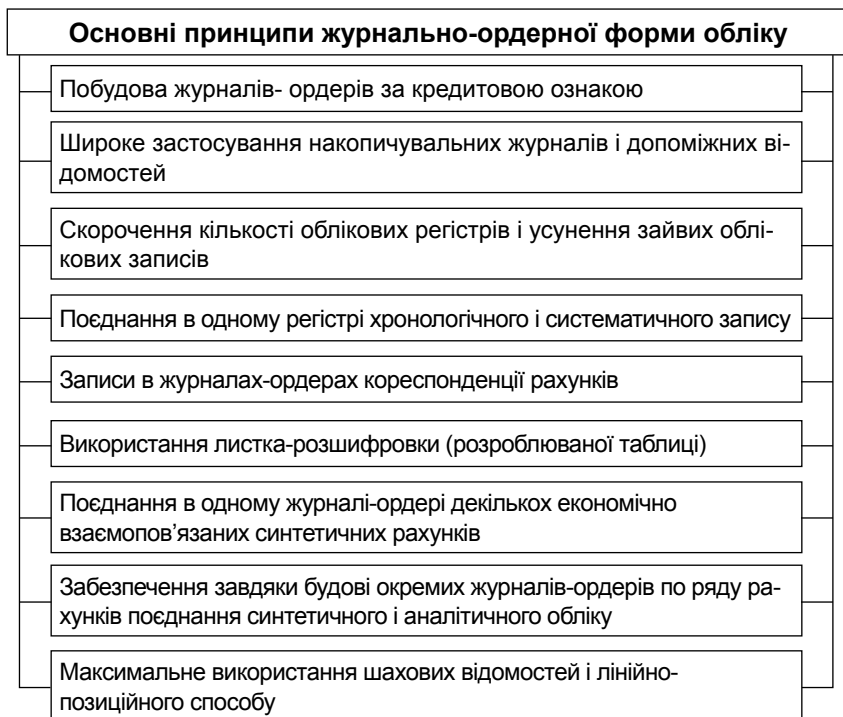
Записи в реєстри здійснюються у міру надходження документів або підсумками за місяць залежно від змісту і характеру господарських операцій. На документах зазначають номери відповідних реєстрів та порядкові номери записів. Підсумкові записи в журналах-ордерах обов'язково звіряють з даними первинних документів, на підставі яких вони зроблені, що забезпечує надійний контроль за правильністю обліку господарських операцій.

У кінці місяця журнали-ордери та допоміжні відомості до них підписують працівники бухгалтерії, що заповнювали їх, і головний бухгалтер підприємства. Місячні підсумки журналів-ордерів згруповують по кореспондуючих рахунках і переносять у Головну книгу. Помилкові записи, виявлені у реєстрах, виправляють, закреслюючи неправильну суму або текст.

Головну книгу відкривають на рік. Вона призначена для щомісячного узагальнення даних поточного обліку, взаємної перевірки правильності записів на рахунках і складання звітного балансу. У Головній книзі для кожного синтетичного рахунку відводять сторінку і записують початковий залишок, поточні обороти та кінцевий залишок.

Записи поточних оборотів є одночасно ресстрацією облікових даних, відображених у журналах-ордерах. Кредитові обороти кожного синтетичного рахунку показують одним записом, а дебетові – у кореспонденції з кредитом відповідних рахунків.

Правильність записів у Головну книгу перевіряють, підраховуючи суми оборотів і залишки на всіх рахунках. Суми дебетових і кредитових оборотів, а також дебетових і кредитових залишків мають бути однаковими. Розглянемо принцип побудови Головної книги (див. с. 300).



**Головна книга
за рахунком № 30 “Каса”**

Місяць	Дебетовий оборот					i т.д.	Разом по дебету	Разом по кредиту	Сальдо	
	з кре- диту рахун- ку № 31	з кре- диту рахун- ку № 36	з кре- диту рахун- ку № 37	...					Дебет	Кредит
Сальдона 1 січня									150,00	
Січень	500,00	400,00	700,00				1600,00	1620,00	130,00	
			i	т.	д.					
Разом	Визначають суми									

Побудова реєстрів журнально-ордерної форми обліку передбачає чітку систему взаємоконтролю підсумкових показників, одержаних в облікових реєстрах. Досвід впровадження журнально-ордерної форми обліку свідчить про її ефективність за умов ручної обробки облікової інформації з використанням обчислювальних машин.

10.3.4. Автоматизована форма бухгалтерського обліку

В умовах використання сучасних електронно-обчислювальних машин і нових підходів до організації бухгалтерського обліку виявили нові форми бухгалтерського обліку – *автоматизовані*.

**Суть і особливості
автоматизованої
форми бухгалтер-
ського обліку**

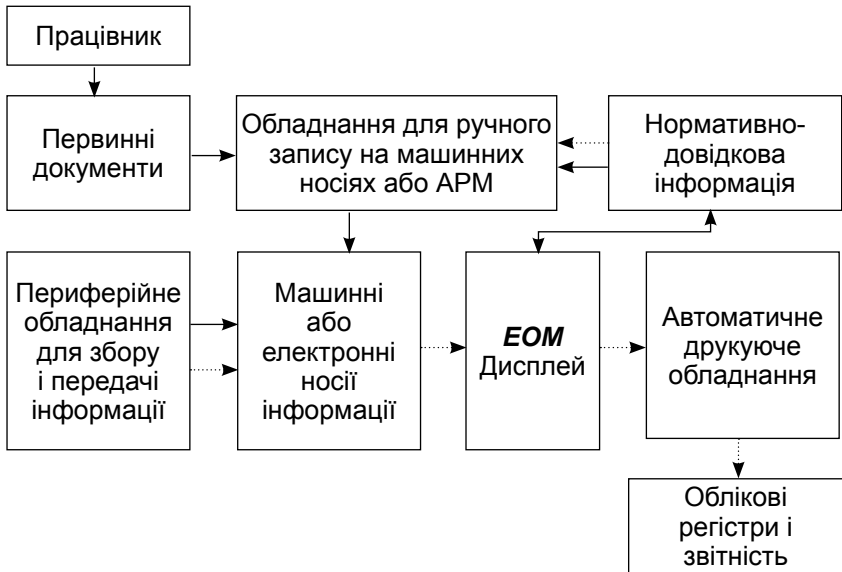
В основу автоматизації бухгалтерського обліку покладено принцип безперервної обробки облікової інформації.

Синтетичними й аналітичними реєстрами бухгалтерського обліку при автоматизованій формі є *машинограми*. Здійснюється повна автоматизація збору, передачі, систематизації й обробки інформації. Крім паперових носіїв бухгалтерської інформації, використовуються машинні носії (магнітні диски та ін.). Схема автоматизованої форми бухгалтерського обліку наведена нижче (див. с. 301).

Компоненти комп'ютерної (автоматизованої) форми обліку, без яких неможливе її створення на конкретному підприємстві, наведені нижче (див. с. 301).

Сучасна комп'ютерна форма бухгалтерського обліку базується на використанні персональних комп'ютерів та обчислювальних мереж. Практичне її застосування залежить від набору технічних засобів і вибору організаційних форм їх використання.

Схема автоматизованої форми бухгалтерського обліку



Складові компоненти автоматизованої форми обліку



Застосування комп'ютерів дозволило автоматизувати робоче місце бухгалтера і підняти на новий рівень процес реєстрації господарських операцій. Бухгалтер працює на машині в діалоговому режимі, використовує зворотний зв'язок у процесі обробки інформації і отримання відповідних вихідних документів.

Єдність інформаційної бази і повний автоматизований технологічний процес забезпечується за рахунок одноразового введення інформації. Інтеграція обробки даних первинного обліку і адаптація програмного забезпечення до потреб користувачів досягається шляхом застосування різних комп'ютерних програм.

Технологічний процес обробки даних при комп'ютерній формі обліку можна поділити на **три етапи**.

Початковим етапом облікового процесу є збір і реєстрація первинних даних для обробки на комп'ютері.

На другому етапі проводиться формування на електронних носіях масивів облікових даних: журналу господарських операцій, структури синтетичних і аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів, постійної інформації. Одночасно здійснюється контроль за процесом обробки інформації, записаної в масивах облікових даних.

Заключним етапом процесу є отримання результатів за звітний період на запит користувача або у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з бухгалтерських рахунків або відображенням на екрані дисплею потрібної інформації.

Комп'ютерна система обліку відображає основні процеси, пов'язані з отриманням різних зведених показників, що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємств. У цій обліковій системі інформація йде по єдиному каналу і використовується для всіх потреб управління. Отже, комп'ютерна система обліку – це вдале поєднання професійних якостей і функцій користувача з інтелектуальними можливостями комп'ютерів, які дозволяють отримати необхідну для управління і оперативного контролю інформацію.

При автоматизованій формі бухгалтерського обліку здійснюється:

- інтеграція обліку на основі одноразового введення і багаторазового використання первинної інформації;
- програмне групування дебетових і кредитових оборотів на рахунках за способом подвійного запису;
- проводиться автоматизація логічних операцій бухгалтерського обліку; вирішуються задачі бухгалтерського обліку у двох режимах – регламентному і запитовому (за запитом);

- вихідну інформацію отримують у вигляді друкованих реєстрів (машинограм) і відеограм;
- існує можливість розшифровки результативних показників за запитом користувачів.

Введена інформація в ЕОМ за розробленою програмою автоматично обробляється і її результати видаються у вигляді машинограм або відеограм. Перевага автоматизованої форми обліку полягає в тому, що введення в ЕОМ постійних і змінних облікових даних та їх наступне опрацювання для реєстрів бухгалтерського обліку і форм звітності здійснюється один раз.

Урахування досвіду держав світової співдружності показало, що обробка облікової інформації повинна здійснюватися в єдиній системі обробки інформації на рівні підсистеми “Бухгалтерський облік і аудит”, що дасть можливість роботи не лише в локальних обчислювальних мережах, а й з іншими джерелами бухгалтерської інформації (система зв’язку “Клієнт-банк” для пересилання платіжних документів безпосередньо з комп’ютера до банку та ін).

В Україні використовується значна кількість програм для автоматизації бухгалтерського обліку. Наприклад, “1С-бухгалтерія – проф. для Windows”, яка є універсальною бухгалтерською програмою.

Основні особливості цієї програми:

- ведення синтетичного і аналітичного обліку стосовно потреб підприємства;
- одержання всієї необхідної звітності та різнорідних документів за синтетичним й аналітичним обліком;
- можливість доповнювати і змінювати план рахунків бухгалтерського обліку, системи проводок, ведення аналітичного обліку, форм первинних документів, форм звітності.

Вхідними даними для програми є господарські операції, що вносять до “Журналу реєстрації господарських операцій”, та попередньо введені довідники (план рахунків, аналітичний облік, константи та ін.).

Питання теми передбачають глибоке вивчення систем і форм бухгалтерського обліку, їх історичного розвитку. Особливу увагу необхідно звернути на принципи побудови форм бухгалтерського обліку і перш за все журнально-ордерної форми та на перспективні форми бухгалтерського обліку з використанням сучасних обчислювальних машин.

Після освоєння теоретичного матеріалу необхідно виконати нижченаведені завдання.

Завдання 1

Згрупуйте запропоновані викладачем облікові регістри за окремими ознаками. Результати групування запишіть в таблицю наведеної нижче форми (табл.91), яку накресліть в робочому зошиті.

91. Групування регістрів бухгалтерського обліку за окремими ознаками

Назва облікового регістру	Група облікового регістру за ознакою			
	зовнішнього вигляду	форми	призначення	і т.ін
Сальдова відомість (ф.№ 41)	Окремі аркуші паперу	Кількісного обліку	Систематичної реєстрації	

Завдання 2

(практичне заняття)

2.1. Дайте характеристику “Меморіально-ордерної” форми обліку, вкажіть на переваги (позитивні сторони) та недоліки цієї форми обліку.

2.2. Дайте характеристику “Журнал-головної” форми бухгалтерського обліку, вкажіть на її схожість та відмінність від меморіально-ордерної форми. Поясніть послідовність обробки облікової інформації при “Журнал-головній” формі обліку. Вкажіть на її переваги порівняно з меморіально-ордерною формою та недоліки.

2.3. Дайте характеристику “Журнально-ордерної” форми обліку, поясніть послідовність обробки облікової інформації та особливості будови облікових реєстрів. Вкажіть на переваги та недоліки цієї форми обліку.

Завдання 3

Завдання передбачає відображення наявності об'єктів бухгалтерського обліку (господарських активів (засобів) і джерел їх утворення) та виконаних господарських операцій в реєстрах “Журнально-ордерної” форми обліку.

3.1. На підставі нижченаведених умовних даних (табл. 92) відкрийте синтетичні рахунки в “Головній книзі” (табл.97).

92. Баланс підприємства “Хутомлянський” (умовні дані)

за станом на _____ 20__ р.

(наведені дані повинні бути використані для відкриття “Головної книги”)

Актив			Пасив		
№ п/п	Статті балансу	Сума, грн	№ п/п	Статті балансу	Сума, грн
1.	Основні засоби (первісна вартість) (10)	64040	1.	Статутний капітал (40)	69180
2.	Виробничі запаси (20,27, та ін.)	12034	2.	Короткострокові позики (60)	16945
3.	Незавершене виробництво (23)	2015	3.	Поточні зобов'язання за розрахунками: з бюджетом (64)	7350
4.	Каса (30)	945		зі страхування (65)	4813
5.	Поточний рахунок (31)	26895		з оплати праці (66)	8091
6.	Розрахунки з підзвітними особами (37.2)	450			
	БАЛАНС	106379		БАЛАНС	106379

3.2. На підставі умовних даних, наведених в табл. 93, 94, 95, 96 (господарські операції за _____ 20__ р. в підприємстві “Хутомлянське”), складіть бухгалтерські проводки і запишіть їх у “Журнали-ордери” на рахунках 30 “Каса” форма 1 СГ, 31 “Розрахунковий рахунок” форма 1СГ, 37 “Розрахунки з різними дебіторами” субрахунок 2 “Розрахунки з підзвітними особами” форма 3А СГ (табл. 98, 99, 100).

На завершення виконання завдання необхідно підрахувати підсумки журналів-ордерів, згрупувавши за кореспондуючими рахунками, записати їх до Головної книги та визначити сальдо (залишки) за кожним рахунком бухгалтерського обліку.

За даними сальдо рахунків Головної книги складіть баланс на кінець звітного періоду (див. табл. 101).

93. Зміст і перелік господарських операцій, пов'язаних з рухом коштів у касі господарства “Хутомлянський” (умовні дані) за _____ 20__ р.

№ доку-мента	Касові операції	Прибуло	Вибуло
	Залишок на 1-е число звітного місяця	945,00	
970	Одержано від Павлова В.А. за послуги автомобільного транспорту	615,00	
971	Квартирна плата за квитанціями	480,00	
972	Виручка за реалізоване молоко	96,00	
901	Видано агроному Серікову К.П. у підзвіт		150,00
902	Внесено в банк на поточний рахунок		1200,00
903	Видано агроному Серікову К.П. в рахунок перевитрат за авансовим звітом		30,00
973	Одержано за чеком з поточного рахунку	8000,00	
904	Виплачена оплата праці робітникам і службовцям		8091,00
974	Одержано від підзвітної особи Григорова В.П. суму невитраченого авансу	50,00	
	РАЗОМ	10186,00	9471,00

94. Зміст та перелік господарських операцій, пов'язаних з рухом коштів на поточному рахунку підприємства “Хутомлянський” (умовні дані) за _____ 20__ р.

№ доку-мента	Касові операції	Прибуло	Вибуло
	Залишок на _____ 20__ р.	26895,00	
908	Перераховано комбикормовому заводу за рахунком №700		2100,00
001	Одержано в касу поточного рахунку за чеком № 02136 готівкою для виплати оплати праці		8000,00
002	Внесено в банк готівкою з каси	1200,00	
	РАЗОМ	28095,00	10100,00

95. Зміст і перелік господарських операцій по розрахунках з підзвітними особами підприємства “Хутомлянський” (дані умовні) за _____ 20__ р.

П.І.Б. підзвітної особи	Дата виникнення заборгованості	Залишок на 1-е число звітного місяця	
		дебет	кредит
Григоров В.П.	01.XII	50,00	-
Шевцов Г.А.	25.XII	250,00	-
Кравченко С.Г.	17.XII	150,00	-
РАЗОМ		450,00	

96. Господарські операції по розрахунках з підзвітними особами

Номер документа	Зміст господарської операції	Сума, грн
009	Затверджено авансовий звіт Шеховцова Г.А. та оприбутковані закуплені ним матеріали	250,00
901	Видано Серікову К.П. в підзвіт на витрати у зв'язку з відрядженням	150,00
010	Затверджений авансовий звіт агронома Серікова К.П. для участі в семінарі буряководів	180,00
903	Видано Серікову К.П. в рахунок перевитрат за авансовим звітом №009	30,00
974	Одержано від підзвітної особи Григорова В.П. суму невитраченого авансу	50,00

_____ (назва підприємства)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

**Журнал-ордер № 1 с.-г.
та відомості по рахунках:
30 "Каса"; 31 "Рахунки в банку"; 33 "Інші кошти";
35 "Поточні фінансові інвестиції"**

- I. З кредиту рахунка 30 "Каса" в дебет рахунків
- II. Відомість № 1.1 с.-г. в дебет рахунка 30 "Каса" з кредиту рахунків
- III. З кредиту рахунка 31 "Рахунки в банках" в дебет рахунків
- IV. Відомість № 1.2 с.-г. в дебет рахунка 31 "Рахунки в банках" з кредиту рахунків
- V. З кредиту рахунка 33 "Інші кошти" в дебет рахунків
- VI. Відомість № 1.3 с.-г. в дебет рахунка 33 "Інші кошти" з кредиту рахунків
- VII. Аналітичні дані до рахунків 30, 31, 33
- VIII. З кредиту рахунка 35 "Поточні фінансові інвестиції" в дебет рахунків
- IX. Відомість № 1.4 с.-г. аналітичного обліку поточних фінансових інвестицій

за _____ 20__ р.

Затверджено
Наказ Міністерства аграрної
політики України
від "4" червня 2009 р. № 390

_____ (назва підприємства)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

Таблиця 100

**Журнал-ордер № 3А с.-г.
та відомість аналітичного обліку по субрахунку
372 "Розрахунки з підзвітними особами"**

за _____ 20 ____ р.

Модуль (тема) 11

ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

11.1. Сутність і призначення бухгалтерської звітності

Підприємства аграрного сектора є складовою частиною єдиної системи народного господарства України. Їх господарська діяльність систематично і послідовно відображається в бухгалтерському обліку, що забезпечує суцільну і безперервну реєстрацію господарських операцій у тому порядку, в якому вони здійснюються (у хронологічному порядку їх виникнення).

Відомо, що дані поточного бухгалтерського обліку систематизуються на відповідних балансових рахунках, що дозволяє їх використовувати для оперативного управління підприємством.

Щоб визначити *результати господарської діяльності підприємств*, організацій та установ за звітний період і дати їм оцінку, слід узагальнити у певній системі дані поточного обліку (за місяць, квартал або рік).

У чому полягає сутність і призначення бухгалтерської звітності?

Система взаємопов'язаних облікових показників, що відображають результати діяльності підприємства або його підрозділів за певний період, *називається звітністю*.

Складання, розгляд і подання звітності у встановлені строки відповідним органам є завершальним етапом бухгалтерського обліку. Особливо великого значення звітність набуває в умовах ринкових відносин. Бухгалтерська звітність повинна відповідати всім вимогам, які пред'являються *Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”* від 16.07.1999 р. № 996-XIV, та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Згідно із Законом “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” регулювання питань методології фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Міністерство аграрної політики України у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей розробляє на базі Національних положень (стандартів) методичні рекомендації щодо їх застосування і за узгодженням розробляє деякі спеціальні форми бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств.

Таким чином, в аграрному секторі обов'язковим є подання *фінансової звітності* та спеціалізованих форм бухгалтерської звітності органам, до сфери управління яких вони належать. Органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства.

Фінансова звітність підприємства не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством. Зауважимо, що фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

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

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік.

Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

11.2. Основний зміст, порядок складання і затвердження бухгалтерської звітності. Консолідація звітності

Звітність підприємств класифікують за змістом, строками складання і кількістю охоплених господарств.

Основний зміст бухгалтерської звітності.

За змістом звітність поділяють на *бухгалтерську (фінансову), статистичну й оперативну*.

Статистична звітність охоплює певну систему техніко-економічних даних, значення та узагальнення яких не підпорядковані бухгалтерському обліку, зокрема деякі показники, що стосуються праці і руху робочої сили, роботи машин і обладнання тощо.

Оперативна звітність призначена для поточного контролю за діяльністю окремих підприємств і їх підрозділів. Вона містить показники про виконання договорів, окремих робіт тощо. За способом складання оперативна звітність близька до статистичної.

Бухгалтерська (фінансова) звітність – це система показників, які характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства за певний період. Вона відображає фінансовий стан господарства.

Фінансова (бухгалтерська) звітність складається на підставі даних поточного бухгалтерського обліку – синтетичного та аналітичного. Це зумовлює не лише взаємозв'язок звітності та бухгалтерського обліку, а й точність і об'єктивність звітності.

За строками складання і подання *бухгалтерська звітність* поділяється на періодичну – поточну (місячну, квартальну) і річну.

Кожне господарство складає та подає в установленому порядку фінансовий (бухгалтерський) звіт. Поряд з цим підприємства, які складаються з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств, складають і *консолідовану фінансову звітність*.

Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство. Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого підсумку показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.

Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої

фінансової звітності, складається за той самий звітний період. *Фінансова звітність* підприємства включає: *баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал і примітки до звітів.*

Зазначимо, що Міністерство фінансів України наказом від 31 березня 1999 р. за № 87 затвердило *Положення (стандарту) “1-5”*, які застосовуються для складання *бухгалтерської звітності* починаючи з 2000 р.

До цих положень (стандартів) належать:

1. “Загальні вимоги до фінансової звітності”;
2. “Баланс”;
3. “Звіт про фінансові результати”;
4. “Звіт про рух грошових коштів”;
5. “Звіт про власний капітал”.

Наказом від 30 липня 1999 р. № 176 Міністерство фінансів України затвердило Положення (стандарт) 20 “Консолідована фінансова звітність”.

У вищезазначених стандартах детально викладені загальні положення, наведені форми звітності та надаються чіткі вказівки про порядок їх складання та взаємної ув’язки. Детально зміст, характер і порядок складання фінансової звітності буде розглянуто при вивченні курсу “Бухгалтерський (фінансовий) облік”.

Який порядок складання та затвердження бухгалтерської звітності?

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, а інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

- назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, зареєстроване підприємство, адресу його офісу);
- назву органу управління, у віданні якого перебуває підприємство, або назву його материнської (холдингової) компанії;
- середню чисельність персоналу підприємства протягом звітного періоду.

Кожний фінансовий звіт містить дату, за станом на яку наведено його показники, або період, який він охоплює. У фінансовій звітності вказується валюта, в якій відображені елементи звітності, та одиниця її виміру. Якщо валюта звітності відрізняється від валюти,

в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство має розкривати причини цього та методи, що були використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

Підприємство має висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності та ін. Фінансову звітність підписують керівник і бухгалтер підприємства.

Підприємства аграрного сектора поряд зі складанням і поданням фінансової звітності за погодженням з Держкомстатом України складають спеціалізовану форму № 50-сг “Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств” (затверджена наказом Держкомстату України 25.06.2004р. № 412), в якій передбачені наступні розділи та довідки:

розділ 1 – Виробництво і реалізація с.-г. продукції;

розділ 2 – Витрати на основне виробництво;

розділ 3 – Вартість активів і середньооблікова чисельність працівників;

розділ 4 – Землекористування протягом звітного року;

довідка 1 – Дотації та доплати;

довідка 2 – Витрати необхідні для розрахунку повної собівартості.

Цю форму подають усі сільськогосподарські підприємства, незалежно від організаційно-правової форми власності, підпорядкування, крім підприємств – суб’єктів малого підприємництва (ведуть спрощений облік і мають менше 50 осіб працюючих), підсобних сільських господарств, підприємств, установ і організацій – районному відділу статистики.

Отже, перед складанням бухгалтерської звітності в господарствах згідно з чинним положенням необхідно перш за все провести інвентаризацію в установленому порядку, списати її результати, виконати відповідні записи по закінченню і закриттю рахунків бухгалтерського обліку, про що буде йти мова при вивченні курсу “Бухгалтерський (фінансовий) облік”.

При вивченні теми необхідно звернути особливу увагу на загальну характеристику фінансової звітності, її суть і призначення, а також на порядок складання, подання та її затвердження.

Важливе значення має з'ясування змісту підготовчої роботи перед складанням фінансової звітності, а також характер зведеної фінансової звітності і її використання для контролю та аналізу.

Контрольні запитання

1. Суть і призначення фінансової звітності.
2. Основні форми і показники звітності.
3. Порядок складання, розгляду і затвердження звітності.
4. Зведені звіти господарських об'єднань та їх використання в управлінні.
5. Шляхи та напрямки поліпшення звітності в нових умовах господарювання.

Модуль (тема) 12

ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

12.1. Основні принципи організації бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік у нашій країні є складовою частиною народногосподарського обліку. Він виконує важливі функції в плануванні, контролі і управлінні підприємствами, організаціями та установами. Тому система його показників і принципи організації повинні відповідати вимогам не тільки керівництва діяльністю того або іншого підприємства, а й управління всім народним господарством.

У чому полягають основні принципи організації бухгалтерського обліку?

Принципи організації бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві єдині, оскільки він ведеться за типовим Планом рахунків, на основі типової первинної документації і типових положень щодо обліку матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг.

Президент та уряд України постійно приділяють велику увагу науково обґрунтованій і раціональній організації бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів.

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, який затверджений 16 липня 1999 р. № 996-XIV, питанням організації та ведення бухгалтерського обліку приділяється особлива увага.

Розділ III “Організація та ведення бухгалтерського обліку” присвячений питанням: організації бухгалтерського обліку на підприємстві, первинним обліковим документам і реєстрам бухгалтерського обліку та інвентаризації господарських активів і зобов’язань.

Згідно з положенням зазначеного Закону стаття 8 “Організація бухгалтерського обліку на підприємстві” бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

- введення до штату підприємства посади головного бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без
- створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

Підприємство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

– може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Керівник підприємства зобов'язаний створити 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.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства (далі – бухгалтер):

– забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

– організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

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

– забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства.

Бухгалтерський облік на підприємстві, в організації чи установі може здійснюватися:

– бухгалтерською службою (відділом), що є самостійним структурним підрозділом підприємства, яка очолюється головним бухгалтером або централізованою бухгалтерією;

– спеціалізованою організацією або відповідним спеціалістом на договірних засадах, якщо підприємство чи установа не має бухгалтерської служби.

На невеликих підприємствах їх власники або керівники (виконавчі директори) можуть самі вести бухгалтерський облік.

Від того, як організовано бухгалтерський облік на підприємстві, як він виконує свої контрольні функції, значною мірою залежить рівень економічної роботи. Чим раціональніше організовано облік у господарстві, тим менше він потребує витрат праці облікових працівників, тим більше залишається в них часу для економічної роботи, контролю й аналізу господарсько-фінансової діяльності.

Бухгалтерія як складова частина управлінського апарату тісно пов'язана з усіма виробничими підрозділами, відділами і службами підприємства. Вона одержує від них необхідну для обліку й контролю документацію і забезпечує їх економічною інформацією про результати роботи. Ці взаємини визначають організацію бухгалтерського обліку, яка може бути і *централізованою, і децентралізованою*.

12.2. Централізований і децентралізований бухгалтерський облік. Планування організації бухгалтерського обліку на підприємстві

Застосування централізованої або децентралізованої системи бухгалтерського обліку залежить від конкретних умов роботи окремих підрозділів підприємств, ступеня їх оперативної самостійності й організаційно-територіальної відокремленості.

У чому суть централізованого і децентралізованого бухгалтерського обліку?

Децентралізація обліку полягає у виділенні оперативно відокремлених підрозділів підприємств на самостійний облік. Обліковий апарат цих підрозділів здійснює не тільки складання й оформлення первинних і деяких зведених документів, а й опрацювання їх, веде синтетичний і аналітичний облік господарських операцій, складає окремий бухгалтерський баланс та інші форми звітності, що характеризують господарську діяльність підприємства.

При цьому баланс і звітні форми здають до головної бухгалтерії підприємства. Функції головної бухгалтерії при децентралізованому обліку обмежуються перевіркою і зведенням облікових даних цих підрозділів підприємства.

Децентралізований облік має єдину перевагу – дає змогу наблизити працівників обліку до місця здійснення господарських опера-

цій. Це посилює контроль за документальним оформленням господарських операцій і полегшує використання облікових даних в оперативній роботі.

Проте при децентралізованому обліку апарат бухгалтерії більш громіздкий, ускладнюється раціональний поділ праці, зростають витрати на утримання облікового апарату. Крім того, при такій організації обліку послаблюється поточний контроль головної бухгалтерії за обліковою роботою на місцях, оскільки первинні документи в бухгалтерію не передають, а звітність подається не частіше ніж один раз на місяць.

Проте, децентралізація обліку за певних умов необхідна. Такими умовами є: значний обсяг і різноманітний характер господарських операцій підрозділів підприємства, територіальна віддаленість, відокремленість фінансування діяльності цих підрозділів. Як правило, на самостійному обліку перебувають такі підрозділи, як відділ капітального будівництва, житлово-комунального господарства та ін.

На практиці інколи застосовують систему *неповної децентралізації обліку*. Суть її полягає в тому, що в окремих підрозділах підприємства, крім складання документів, здійснюють аналітичний облік, підсумкові дані якого періодично звіряють з даними синтетичного обліку головної бухгалтерії. У кожному підприємстві питання централізації обліку має вирішуватися в поєднанні з раціональним ступенем його децентралізації.

При централізованому обліку в апараті головної бухгалтерії підприємства зосереджується ведення всього синтетичного й аналітичного обліку. В окремих виробничих підрозділах підприємств (цехах, відділках, бригадах, фермах тощо) оформляють тільки первинну документацію (облікові листи, наряди, накладні та ін.).

Первинні документи здають у головну бухгалтерію щоденно або в інші встановлені строки без попереднього опрацювання чи з незначним опрацюванням.

На підставі даних централізованого обліку складають баланс та інші звітні форми по підприємству в цілому. Отже, в головній бухгалтерії збирається вся маса документів і здійснюється робота, пов'язана з синтетичним і аналітичним обліком господарських операцій. Це дозволяє краще організувати керівництво і контроль з боку головного бухгалтера, раціональніше розподілити роботу між працівниками бухгалтерії відповідно до їхньої кваліфікації, ефективніше вико-

ристовувати обчислювальну техніку, створити умови для підвищення продуктивності праці працівників обліку, спростити облік і сприяти економії засобів для ведення бухгалтерського обліку за рахунок використання невеликої кількості висококваліфікованих бухгалтерів і зменшення загальної чисельності працівників обліку.

Зазначимо, що централізація обліку в рамках окремих підприємств не вирішує всіх проблем, поставлених перед бухгалтерським обліком. Тому однією з важливих форм централізації обліку в нашій країні є створення *централізованих бухгалтерій* – як найдосконалішої форми організації бухгалтерського обліку.

Особливістю централізованих бухгалтерій є те, що вони зосереджують облік не одного, а групи споріднених підприємств, організацій, установ (невеликих виробничих підприємств, організацій сфери обслуговування, культури, охорони здоров'я, комунального господарства та ін.), що входять до складу відповідних вищих органів за підпорядкуванням (міністерств, управлінь, об'єднань тощо), зберігаючи при цьому оперативну і господарську самостійність кожної одиниці. Замість окремих бухгалтерій в цих підприємствах і установах створюються обліково-контрольні групи, підпорядковані централізованій бухгалтерії, які здійснюють первинну обробку і групування документів, контролюють законність здійснених операцій, дотримання кошторису та ін.

В установлені строки обліково-контрольні групи передають згруповані документи централізованій бухгалтерії, яка опрацьовує і узагальнює їх відповідно до прийнятої методології в синтетичні й аналітичні рахунки по кожному підприємству, організації або установі, складає необхідну звітність, здійснюючи при цьому свої контрольні й методологічні функції. Узагальнену інформацію централізовані бухгалтерії передають підпорядкованим підприємствам і установам. Після відповідної перевірки її обліково-контрольними групами ця інформація використовується для контролю й оперативного керівництва діяльністю господарств. Діяльність централізованих бухгалтерій регламентується законодавчими актами уряду України та інших установ за його дорученням.

Однією з важливих умов раціональної організації бухгалтерського обліку є розробка плану організації обліку, який визначає зміст, послідовність і строки виконання всіх облікових робіт на підприємстві, порядок одержання інформації і технічне оформлення облі-

кових даних. Такий план забезпечує дотримання принципів наукової організації в роботі бухгалтерського апарату.

Що є складовими частинами плану організації бухгалтерського обліку?

Складовими частинами плану організації бухгалтерського обліку є: плани звітності, документації і документообороту, технічного оформлення обліку, автоматизації його обробітку.

План звітності передбачає перелік форм встановленої звітності і строки її подання. При цьому планується як зовнішня звітність, що подається вищим за підпорядкуванням органам, так і внутрішня, яка необхідна для оперативного керівництва підприємством.

Зміст звітності і поточних оперативних даних, їх обсяг і строки подання є вихідною базою при плануванні всієї облікової роботи і значною мірою визначають побудову системи поточного бухгалтерського обліку. Складання звітних форм і оперативних даних закріплюється в плані звітності за конкретними особами. Це забезпечує особисту відповідальність за якісне і своєчасне складання звітності.

План документації і документообороту складають на основі типових форм документів, встановлених для підприємств даної галузі, та інструкції щодо їх складання. Основне завдання плану полягає у визначенні порядку документального оформлення господарських операцій найзручнішими для підприємства первинними і зведеними документами, а також послідовності проходження документів за всіма стадіями оперативного й облікового їх опрацювання. План документації оформляється у вигляді переліку форм документів з коротким описом або альбому форм документів.

План документообороту, який складає головний бухгалтер, передбачає певний порядок роботи не тільки облікового апарату, а й інших служб підприємства, які займаються оформленням господарських операцій документами. Додержання встановленого плану документообороту забезпечує своєчасність облікових записів, їх повноту і правильність, що зумовлює високу якість облікових показників.

Порушення плану документообороту і затримання документів на будь-якому етапі їх проходження призводять до відставання реєстрації господарських операцій в бухгалтерському обліку і послаблення контролю за їх виконанням.

Тому, згідно з чинним положенням про права і обов'язки головних бухгалтерів передбачено, що всі розпорядження головного бухгалтера щодо документації господарських операцій, документообороту є обов'язковими для всіх працівників підприємства. За невиконання або порушення цих вказівок винних осіб притягають до відповідальності.

План рахунків і їх кореспонденції розробляють централізовано міністерства або відомства на підставі єдиного Плану рахунків, який є обов'язковим для всіх підприємств даної галузі. Одночасно розробляють також інструкцію до Плану рахунків, яка містить характеристику кожного рахунку, а також їх типovu кореспонденцію.

У розвиток синтетичних рахунків і субрахунків, наведених у плані, бухгалтерія підприємства розробляє порядок ведення кожного рахунку в аналітичному розрізі стосовно конкретних умов роботи підприємства.

План інвентаризації передбачає строки й порядок перевірки в натурі коштів, матеріальних цінностей підприємства і перевірки розрахунків з дебіторами й кредиторами. В ньому планують повну й часткову інвентаризацію, орієнтовні і порядок проведення раптових інвентаризацій. При цьому строки раптових інвентаризацій не повинні бути наперед відомі матеріально відповідальним особам. План інвентаризації треба складати так, щоб інвентаризація в одній ділянці господарства не спричинила порушення нормальної роботи інших його ділянок.

Слід відзначити, що на підприємствах також повинні розробляти “План технічного оформлення”, “План автоматизації” обліку та інші в залежності від умов.

12.3. Бухгалтерський апарат, його структура, функції та організація праці

Що являє собою бухгалтерський апарат, його структура та принципи організації праці?

Вся робота, пов'язана з веденням бухгалтерського обліку на підприємствах, в організаціях та установах здійснюється бухгалтерським апаратом. На нього покладені функції здійснення поточного бухгалтерського обліку, складання звітності, забезпечення контролю за дотриманням фінансової і кошторисної дисципліни. Тому бухгалтерський апарат виділено в самостійний структурний підроз-

діл, він не може входити до складу будь-якої іншої служби підприємства.

Очолює бухгалтерський апарат головний бухгалтер, який несе безпосередню відповідальність за правильну організацію обліку, достовірність звітних показників та ін., а на підприємствах і в установах, де посада головного бухгалтера не передбачена, його функції виконує старший бухгалтер. Однією з умов раціональної організації обліку на підприємствах є правильна розстановка працівників обліку на окремих ділянках, чіткий розподіл обов'язків між ними.

План виконання облікових робіт складається у вигляді графіків. Плануючи процес обліку за графіком, треба чітко визначити обсяг і трудомісткість окремих видів облікової роботи, послідовність і строки її виконання. Обсяг цих робіт встановлюють складанням переліку всіх облікових операцій, які слід виконати за місяць.

Всі оперативні працівники, що займаються складанням документів, подають належну документацію у строки, передбачені графіком. Залежно від змісту й обсягу запланованих робіт розрізняють *індивідуальні, структурні і зведені графіки*.

Індивідуальний графік – це календарний план роботи окремого облікового працівника.

Структурний графік передбачає зміст і строки виконання певних облікових і звітних робіт кожним структурним підрозділом облікового апарату (матеріальним відділом, відділами праці і заробітної плати, виробничим та ін.). Відповідальність за виконання цього графіка несе керівник (старший бухгалтер) структурного підрозділу.

Зведений графік відображає всю основну роботу із складання звітності, узагальнюючи структурні графіки. *За виконання зведеного графіка відповідає головний бухгалтер підприємства.*

Розроблені графіки підписує головний бухгалтер і затверджує керівник підприємства.

Успішне виконання завдань, поставлених перед бухгалтерським обліком, головним чином залежить від правильної розстановки кадрів на окремих ділянках процесу обліку, встановлення такої структури бухгалтерії, яка б якнайбільше відповідала конкретним умовам роботи підприємства.

Чисельність апарату обліку і його структура значною мірою залежать від обсягу облікових і контрольних робіт. Найбільш поширена така структура апарату бухгалтерії, коли у її складі виділяють групи

(сектори, підрозділи): обліку матеріальних цінностей; праці і заробітної плати; витрат на виробництво готової продукції та її реалізації; фінансово-розрахунковий та ін. Роботу кожної групи (сектора, відділу) очолює старший бухгалтер.

Головний бухгалтер здійснює загальне керівництво роботою всього бухгалтерського апарату і, як правило, безпосередньо керує роботою фінансово-розрахункової і зведено-балансової групи.

12.4. Права, обов'язки та відповідальність головних бухгалтерів

Які права, обов'язки та відповідальність головних бухгалтерів?

Права, обов'язки і відповідальність головних бухгалтерів встановлені Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (стаття 8. “Організація бухгалтерського обліку на підприємстві” та іншими законодавчими актами.

Головний бухгалтер є організатором бухгалтерського обліку і державним контролером на підприємстві.

Згідно з Законом відповідальність за організацію бухгалтерського обліку несе керівник підприємства, який зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити контроль виконання всіма підрозділами та службами, працівниками підприємства вимог головного бухгалтера за порядком оформлення та подання для обліку документів і відомостей.

Згідно з чинним положенням *головний бухгалтер*:

– призначається або звільнюється з посади керівником і безпосередньо йому підпорядковується;

– керується нормативними актами, затвердженими в установленому порядку, несе відповідальність за дотримання єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку;

– забезпечує контроль і відображення на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, надання оперативної інформації, складання і подання в установлені терміни бухгалтерської звітності з метою виявлення і мобілізації внутрішньогосподарських

резервів, здійснює (разом з іншими підрозділами) економічний аналіз діяльності підприємства;

– підписує разом з керівником підприємства документи, які є підставою для приймання і видачі товарно-матеріальних цінностей, коштів, а також розрахунків, кредитні та фінансові зобов'язання, візує господарські договори. Вказані документи без підпису головного бухгалтера вважаються недійсними і до виконання не приймаються.

Головний бухгалтер забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у структурних підрозділах, представництвах та інших підрозділах.

Головному бухгалтеру забороняється приймати до виконання документи на операції, що суперечать вимогам законодавчих та інших нормативних актів, порушують договірну і фінансову дисципліну, завдають шкоди державі і власникам.

Про такі документи головний бухгалтер письмово повідомляє керівника підприємства і приймає їх до виконання і обліку тільки за письмовим його розпорядженням. При цьому керівник повністю несе відповідальність за проведення цих операцій.

З головним бухгалтером погоджується прийняття (призначення), переведення та звільнення матеріально відповідальних працівників.

При звільненні головного бухгалтера проводиться передача справ призначеному головному бухгалтеру, під час якої перевіряється стан бухгалтерського обліку та достовірність звітних даних, складається відповідний акт, що затверджується керівником підприємства.

Контрольні запитання

1. Значення раціональної організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах ринкової економіки.
2. Принципи організації бухгалтерського обліку.
3. Централізований та децентралізований бухгалтерський облік.
4. Принципи планування організації бухгалтерського обліку на підприємствах.
5. Організація зберігання документів бухгалтерського обліку на підприємствах.
6. Бухгалтерський апарат, його структура, функції та організація праці.
7. Права обов'язки та відповідальність головних бухгалтерів.
8. Керівництво бухгалтерським обліком в Україні та країнах ринкової економіки.

Модуль (тема) 13

ЕТАПИ ТА ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ⁶

Історія кожної науки вивчається для забезпечення спадкоємності в її розвитку, визначення закономірностей цього розвитку, щоб потім їх не повторювати.

Які основні етапи розвитку теорії бухгалтерського обліку?

Історія господарського обліку нараховує понад 6000 років. Його поява пов'язана з господарською діяльністю. Господарю треба було знати: скільки і якого майна є фактично, яка заборгованість господаря і йому, яка ефективність господарювання та ін. Щоб все це знати, необхідна була письменність і арифметика. Не випадково деякі дослідники вважають, що потреба в господарському обліку дала поштовх до розвитку писемності і математики.

Але практика деякий час стверджувала, що систему обліку складають матеріальні носії інформації (даних). Це були папіруси (Стародавній Єгипет), глиняні таблиці і черепки (Асірія і Вавилон), воскові таблички (Стародавній Рим). Слід зазначити, що характер і особливості матеріальних носіїв інформації мали вплив на зміст і структуру облікових реєстрів і на організацію записів в них. Використання папірусу спричинило виникнення обліку “на вільних листках”” глиняних таблиць і черепків – “карт”, воскових таблиць – “книжок”.

Незалежно від матеріальних носіїв в обліку склалася система поточної реєстрації інформації. Ця система носила характер бухгалтерського натуралізму. Він з'явився в той час, коли у людей виникла потреба обов'язково записати дії, що мали місце в господарстві. Спочатку виникла необхідність переписати все майно, що дало підстави для появи інвентаризації. Першою спробою тих, хто складав такі описи, було бажання зробити перелік всіх предметів, які знаходилися в господарстві. Перші інвентаризатори (облікові працівники і юристи) помітили, що речі, які належать до інвентарю, мають індивідуальні ознаки (їх легко описати і зафіксувати) та родові (їх можна

⁶ Передбачається для самостійного вивчення, а при необхідності з'ясування деяких питань або поглиблення вивчення матеріалу звертайтеся до викладача, оскільки семінарські заняття з цієї теми не передбачені.

описати і зафіксувати єдиною масою, згрупувати за єдиними родовими ознаками). Групування і узагальнення тих чи інших облікових об'єктів, абстрагування індивідуальних ознак призвело до створення умовних одиниць вимірювання. Так, у стародавньому Вавілоні з'явилися “умовна цегла” і “людино-день”. Використання умовних облікових одиниць стало новим кроком у напрямку відмови від чисто натуралістичної облікової концепції.

З появою родових ознак були винайдені рахунки бухгалтерського обліку. Використання рахунків для реєстрації змін в господарських засобах і відображення розрахунків з фізичними і юридичними особами привело до створення (виникнення) так званої простої бухгалтерії. Це була система суцільного і систематичного спостереження за станом господарських процесів. Важливу роль в ній відігравали рахунки бухгалтерського обліку як засіб цілеспрямованого спостереження за господарською діяльністю. Проста бухгалтерія сприяла створенню єдиної системи обліку, що дозволяло контролювати наявність і рух матеріальних і грошових засобів господарства та його розрахунки. Але в цій, на перший погляд досконалій системі, були свої негативні явища: відображення не було абсолютно ідеальним (дзеркальним). З самого початку мали місце умовності і припущення, облік мав реєстраційний характер, не розкривав юридичної і економічної суті актів господарської діяльності, були відсутні засоби обліку для визначення цілей господарства: розмір прибутку, підсумки, які б автоматично дозволяли контролювати відображені в обліку суми.

Науковий пошук і розвиток суспільних відносин забезпечили перехід від облікового натуралізму до облікового реалізму. Важливим напрямком цього переходу було виникнення подвійної бухгалтерії. Вперше практичні книги обліку з подвійним записом з'явилися в Італії в кінці XIII ст., тому протягом багатьох років вираз “італійська” означав “подвійна бухгалтерія”.

Головним напрямком подвійної бухгалтерії були рахунки власних засобів. При їх запровадженні до системи рахунків подвійна бухгалтерія створювала перехід від відкритої системи, яка довільно заповнювалася новими рахунками до обмеженої (замкнутої). З цього часу всі факти господарської діяльності (господарські операції) відображаються за допомогою подвійного запису.

Подвійна бухгалтерія не лише відображала господарський процес, а цілеспрямовано його реконструювала. Як наслідок цієї рекон-

струкції були запропоновані (з'явилась конструкція), як дещо пізніше відзначить Ф.В.Єзерський, рахунки, що відображають засоби, які не можна побачити в натуральному вигляді, їх неможливо виміряти, зважити, підрахувати, тому що вони умовні і визначаються лише бухгалтерським способом. Це дало можливість встановити спостереження за такими величинами як капітал і прибуток.

Виняткове значення мало введення єдиного грошового вимірника, що сприяло створенню єдиної системи обліку. Грошовий вимірник застосовували при розповсюдженні простої бухгалтерії (в докапіталістичних формаціях), а з розвитком суспільних формацій (капіталістичне суспільство) його роль значно зростала. На стадії капіталістичних суспільних відносин у зв'язку з розширенням товарного обігу подвійний запис, як і грошовий вимірник, став невід'ємною частиною бухгалтерського обліку. Подвійний запис (подвійне відображення господарських операцій) перетворив весь бухгалтерський облік в чітку (струнку) систему, яка забезпечила контроль за збереженням цінностей та сприяла удосконаленню процесів виробництва та управління господарською діяльністю.

Значного поштовху в розвитку теорія та бухгалтерський облік зазнали з розповсюдженням капіталізму та книгодрукування. У кінці XV сторіччя в Італії розвиток капіталізму створив умови до широкого практичного застосування подвійної бухгалтерії (подвійного відображення господарських операцій).

Вперше подвійну бухгалтерію описали Бенедетто Котрульї (1458 р.) – купець-гуманіст з Дубровника і Лука Пачолі (1494 р.) – відомий вчений-математик. Зазначимо, що Б.Катрульї дійшов висновку і стверджував, що бухгалтерський облік є засобом управління окремим підприємством. З теоретиків цього напрямку значний вплив на подальший розвиток науки мали Жак Саварі (1622-1690 рр.) і Даніель Дефо (1660-1731 рр.) – автор всесвітньо відомого роману “Робінзон Крузо”. З нашої точки зору, ствердження, що предметом бухгалтерського обліку є господарська діяльність окремого підприємства, невірне, оскільки ця наука описує загальну методологію бухгалтерського обліку не лише в межах окремого підприємства, а і в об'єднаннях, галузях і в цілому в державі.

На відміну від Б.Котрульї Лука Пачолі визначив другий напрямок і розглядав бухгалтерський облік як універсальну методологічну науку. Серед представників цього напрямку слід назвати Джера-

чимо Кардано (1539 р.) – математика, лікаря і астролога, який вважав, що методологія бухгалтерського обліку знаходиться на стику математики і чорної магії; Вольфганга Швайкера (1549 р.) – німецького автора, який вперше чітко визначив подвійний запис як метод бухгалтерського обліку; Сімона Стевіна (1607 р.) – голландського математика, який визначив бухгалтерський облік як науку; Джузеппе Форні (1790 р.) – італійського автора, який дав алгебраїчний опис основної бухгалтерської процедури.

З вивченням природи бухгалтерського обліку, його змісту виникла необхідність наукового обґрунтування методології бухгалтерського обліку. Треба мати на увазі, що Б.Котрульї і Л.Пачолі не створили науки про бухгалтерський облік. Вона виникла значно пізніше. Автори науки про бухгалтерський облік виходили від суб'єктів господарства або від об'єкта (предмета). У першому випадку бухгалтерський облік тлумачили з юридичного напрямку, в другому – з економічного.

Юридичний напрямок. Першим автором, який дав юридичне трактування *обліку*, був Здмонд Дегранж (1797 р.). Він ввів визначення господарської операції, стверджуючи, що в кожній операції беруть участь мінімум дві особи. Всі рахунки він трактував як особисті, рахунки розрахунків і ввів відоме правило кореспонденції: той, хто отримує – дебетується, хто видає – кредитується.

Найбільш повно визначив принципи юридичного напрямку відомий вчений Франческо Вілла (1864 р.), який перейшов від персоналізації рахунків до їх персоналізації, тобто замість ототожнювання рахунку з особою він ввів рахунки для осіб і, отже, інтерпретував всі рахунки як відриті агентам-зберігачам; предметом обліку у нього виступав договір.

Г.Фор – французький автор юридичного напрямку був прихильником персоналізації рахунків, тобто відкривати рахунки на суворо відповідних відповідальних осіб, не на касу, а на касира; не на готову продукцію, а на комірника, який відповідає за цю продукцію і т.д. Він вважав, що кожен рахунок – це “пункт спостереження”, з якого адміністрація веде спостереження за відповідними підзвітними особами, що беруть участь у господарському процесі.

Економічний напрямок. Майже одночасно з юридичним трактуванням обліку виникло і його економічне тлумачення (економічна концепція). 1790 р. Джузеппе Форні стверджував, що предметом

бухгалтерського обліку є не фізичні і юридичні особи, суб'єкти прав і обов'язків, а предмети, речі, цінності, які в сукупності складають майно господарства. Всі цінності вимірюються в грошовій оцінці, а це перетворює їх в порівняльне і якісно однорідне майно.

Людовіко Джузеппе Кріпа (1838 р.) вже більш чітко трактував бухгалтерський облік як економічну науку, мета якої – з'ясування і дослідження результатів діяльності господарства, де об'єктами господарської діяльності виступають різні матеріальні цінності. Всі рахунки – матеріально-речові і не існує особистих рахунків. Якщо, наприклад, рахунок постачальників має дебетове сальдо, то це означає, що кошти, які належать постачальникові, тимчасово знаходяться в розпорядженні покупця. На думку автора, всі рахунки відкриваються не для окремих осіб, а, навпаки, незалежно від осіб за видами майна: товари, каса та ін. Подвійний запис розглядався автором як наслідок змін в складі цінностей: дебет вказує на їх збільшення, кредит – зменшення. Вчення Л.Д.Кріпа мало значний вплив на праці Е.Пізані (1875 р.) і Ф.Гюглі (1887 р.).

Е.Пізані створив вчення, яке він назвав статмографією. За основу предмета бухгалтерського обліку він поклав вже не цінності, а господарські дії, підсумок яких і складає (становить) саме господарство. У Е.Пізані натуралістична концепція отримала найбільш повне втілення, йому належить ствердження мети бухгалтерського обліку, яка полягає лише в тому, щоб дати істинну картину діяльності господарства. За часів Е.Пізані відбувається розрив між теоретичною концепцією бухгалтерського обліку, яка орієнтує на відображення фактів господарської діяльності, і практикою, для якої з кожним етапом її розвитку таке завдання ставало все більш непосильним. Економічному напрямку в бухгалтерському обліку дав поштовх для подальшого розвитку голова венеціанської школи Фабіо Беста (1891 р.), який вперше визначив бухгалтерський облік як науку з господарського контролю. Цей контроль, за твердженням автора, передбачає дії, пов'язані з керівництвом, управлінням та перевіркою роботи господарства і його підрозділів. Методом графічного відображення бухгалтерський облік фіксує всі дії, які виконуються в господарстві. Ототожнюючи бухгалтерський облік з господарським контролем, Ф.Беста розмежував попередній, поточний та подальший контроль. Традиційну комерційну бухгалтерію, що ґрунтується на записах, він трактував лише як частковий випадок подальшого контролю. Проте наука про бухгал-

терський облік повинна опрацьовувати методи не лише подальшого а, перш за все, попереднього і поточного контролю діяльності агентів підприємства.

Ф.Беста вважав, що головним і вирішальним повинен бути метод, який в подальшому отримає назву методу конкуренції, його суть полягає в тому, що бухгалтер забезпечує взаємний контроль дії агентів, наприклад, гроші, які надійшли в касу магазину, повинні дорівнювати підсумкам касового лічильника і чеків у продавця. Ф.Беста звертав увагу на те, що бухгалтер обліковує не господарські дії і не майно, а їх грошову оцінку, яка визначається економічними цілями. У термінологію він ввів термін “фонд” замість “капіталу”.

Прихильниками економічного напрямку в Італії були Дж. Джермані, В. Альфієрі, П. де Гібс і П. Альвізе, у Франції – Ж.П. Дюмарше та ін.

У Росії економічний напрямок бере початок у працях К.І Арнольда (1809р.) і І.Ахматова (1809 р.). Послідовником цього напрямку був Ф.В.Єзерський (1870 р.), який прагнув, щоб бухгалтерський облік найбільш вичерпно відображав результати господарської діяльності, при цьому фінансові результати повинні визначатися не один раз за місяць чи рік, а відображатися в облікових регістрах постійно (на який завгодно відрізок часу).

Видатним представником економічного напрямку був російський бухгалтер Л.І.Гомберг (1912 р.). Науку з бухгалтерського обліку він назвав економіологією. Зазначимо, що представники політичної економії також давали відповідну оцінку значенню бухгалтерського обліку в економічній науці.

Головна увага економістів держав світу була спрямована на питання, чи є з погляду бухгалтерського обліку капітал активом, чи пасивом? Трактуючи капіталу як бухгалтерського активу та усвідомлення його недостатності привело до інтерпретації його як бухгалтерського пасиву.

У сучасній зарубіжній науці з бухгалтерського обліку розрізняють теорію в широкому та вузькому розумінні. Зарубіжні вчені, поряд з названими підходами, виділяють три напрямки бухгалтерського обліку: адміністративний, математичний і абсолютний (чиста теорія).

Адміністративний напрямок розглядає бухгалтерський облік як наукову організацію праці і, трактуючи його управлінську функцію, зводить по суті до економічного напрямку, об'єднаного з адміністративним правом. Це, перш за все, обумовлюється тими

цілями, якими представники цього напрямку наділяють бухгалтерський облік. Це поточна реєстрація наявних засобів і їх рух; калькуляція; визначення фінансових результатів господарської діяльності; контроль за діяльністю підзвітних осіб; своєчасне застереження недоліків і виявлення невикористаних резервів. Адміністративний напрямок може розглядатися як відповідний синтез юридичного та економічного напрямків. Серйозною помилкою адміністративної школи є прагматичний підхід (сугубо практичний) до проблем бухгалтерського обліку та ігнорування тих відповідних досягнень, які мали місце в юридичному та економічному напрямках. Відмова від використання юридичних і економічних категорій в аналізі бухгалтерських конструкцій серйозно збіднила адміністративний напрямок, при цьому представники не можуть обійтися без використання деяких економічних категорій та положень адміністративного права.

Автори **математичного напрямку** намагаються розглядати теорію обліку як чисто методологічний напрямок, який має лише математичний каркас. Особливо це характерно для робіт Меттча, який всю теорію бухгалтерського обліку зводить до системи аксіом і теорем. При цьому, ігноруючи змістовний аспект обліку, він перетворює його в набір абстрактних конструкцій.

Ті ж недоліки характерні і для представників *чистої теорії обліку*. Вони трактують бухгалтерський облік як суто методологічну конструкцію, зводячи її до логічних категорій або до відповідного набору групувальних ознак. Наприклад, Хольц стверджував, що бухгалтерія може бути проста (одинарна), подвійна та різномірна. Подвійна бухгалтерія виникає у зв'язку з особливостями господарства, розвиток якого може привести до заміни подвійного запису потрійним і т.д. Не запропонувавши нічого принципово нового, "чиста" бухгалтерія допускає серйозну помилку, стверджуючи, що можлива потрійна і взагалі n -мірні записи. Обліковувані об'єкти можуть або лише збільшуватися, або лише зменшуватися, отже може бути лише два стани для відображення цих змін. Все це дає підстави стверджувати, що можлива лише подвійна бухгалтерія і неможлива потрійна та інші бухгалтерії.

Теорія подвійного запису (подвійного відображення господарських операцій). Походження (зміст) подвійного запису по-різному з'ясовують декілька шкіл. Залежно від того, що домінувало в

з'ясуванні подвійного запису, створилося і декілька напрямків в теорії бухгалтерського обліку.

Представники напрямку, які розглядають науку про бухгалтерський облік як предметну, яка має специфічний зміст, поділялися на дві групи: юридичну і економічну. Представники методологічного напрямку розглядають всю теорію обліку перш за все як метод, не звертаючи уваги на зміст. Вони вважали, що господарська діяльність – це як гра в шахи, а в цій грі головне співвідношення фігур, а не те, з якого матеріалу ці фігури виготовлені. Зіткнення шкіл і різні напрямки і визначили умови становлення теорії обліку. Основний погляд представників юридичної школи зводиться до того, що предметом бухгалтерського обліку є не цінності (речі, засоби, гроші та ін.), а права і обов'язки тих осіб, які несуть відповідальність за ці цінності. При цьому відсутні рахунки за які б не відповідала фізична чи юридична особа. Такий підхід вірно з'ясовує лише юридичні відносини в господарстві, але при цьому не розкривається суть господарських процесів, тобто економічні явища.

Представники економічного напрямку об'єкти обліку спочатку визначали як групи цінностей. Потім вони прийшли висновку, що важливі не ці цінності самі по собі, а їх рух у формі обміну одних цінностей на інші. При цьому обмін повинен бути еквівалентним і подвійний запис виступає, таким чином, як результат (наслідок) обміну.

Методологічний напрямок з'ясовує природу подвійного запису на підставі характеру рахунків. У зв'язку з цим мають місце теорії одного, двох, трьох і чотирьох рядів рахунків. У теорії одного ряду рахунків розглядаються всі рахунки як однорідні; двох – розподіляють рахунки на активні і пасивні, принципово по-різному з'ясовуючи характер записів на них. Теорія трьох, чотирьох і n-рядів рахунків не має об'єктивного змісту, оскільки в них питання, пов'язані з класифікацією рахунків за економічними ознаками, змішані з суто логічними формальними аспектами, а тому можливі лише теорії одного або двох рядів. І, врешті-решт, позитивним є те, що частина бухгалтерів розглядала бухгалтерський облік або як організм, або як механізм. У зв'язку з цим всі теорії поділяють на статичні, які з'ясовують облік як реєстрацію змін у складі цінностей і їх джерел, і динамічні, які характеризуються рухом цінностей і їх джерел. На практиці це означало, що в першому випадку спочатку має місце сальдо рахунку, а потім оборот, а в другому – сальдо впливає з обороту, тобто в першому

випадку треба вивчати спочатку баланс, а потім рахунки, в другому – спочатку рахунки, потім баланс.

Нагромаджений досвід у державах світової співдружності з організації бухгалтерського обліку має безумовний інтерес і для спеціалістів нашої держави, яка входить до держав світової співдружності з ринковим механізмом господарювання. Вагомий внесок в розвиток теорії і практики бухгалтерського обліку внесли вчені і практики нашої держави та Росії.

Бухгалтерський облік з'явився в Київській Русі у зв'язку з розвитком державного і монастирського господарства, а також з розповсюдженням торгових і кредитних операцій. Державне і монастирське господарство передбачало використання інвентарю, який був основою всього обліку. Суворий опис майна розглядався як єдино можлива система обліку, тобто в теоретичному відношенні домінуючою вважалася натуралістична концепція обліку. Разом з тим ця концепція, цей педантизм в записях не гарантували ні точності обліку, ні тим більше збереження цінностей.

У той же час в обліку з'являється і контокорент (рахунки розрахунків), який має місце, перш за все, в торгівлі. З XVII ст. в Росії склалася розвинута і достатньо складна система сільськогосподарського обліку. Найбільш характерним в цьому обліку було те, що він розповсюджувався не лише на землю, тварин, посіви, зерно, інвентар, але і на людей-кріпосних. У цей час створилася спеціальна концепція, яка відтворювала ідеї “кріпосного обліку”.

Виникнення бухгалтерського обліку в нашій державі тісно пов'язано з початком розвитку її економіки.

Зародження обліку і звітності в Росії відбулося до середини XVII ст., коли було запроваджено спеціальне міністерство “Обчислювальних справ”. Це міністерство займалося обліком державних доходів і витрат, а також ревізією державних установ. Облік вівся і на промислових підприємствах.

Розвитку бухгалтерського обліку велику увагу приділяв Петро I, який вважав за доцільне вести облік і на державних заводах.

Важливим законодавчим актом, який мав вказівки про необхідність ведення облікових записів, був військовий Статут, виданий Петром I у березні 1716 р. Цей документ можна вважати першим російським Обліковим статутом, оскільки в ньому був спеціальний розділ “Про купецькі книги і грамоти”.

Пізніше (в 1722 р.) був виданий “Регламент Адміралтейству і Флоту”, який являв собою подальший розвиток Військового Статуту з питань обліку і звітності. До відома, першим російським бухгалтером був Тімерман. Наказом Комерційної Колегії від 11 вересня 1732 р. він був призначений Головним бухгалтером Санкт-Петербурзької митниці.

Облікова реформа, яку провів Петро I в 1722 р., передбачала відмову від наказного обліку, започаткувала перехід до західноєвропейських форм обліку. Новим порядком обліку створювалися умови періодично визначати з достатньою точністю наявність засобів у господарстві на даний час; в практику облікової роботи був введений баланс, який до цього часу був невідомий в Росії.

Таким чином, в першій половині XVIII ст. облік в Росії став упорядковуватися. Його регламентація розпочиналася, насамперед, в державних установах: був введений метод подвійного запису і складання балансів.

У “Наказі губернаторам і воєводам” 1728 р. керівники господарств зобов’язувалися старанно відноситися до ведення облікових книг: “Книги надходжень і видатків мати в чистоті, без виправлень, а особливо приходу і видатку, крім даних книг в окремих зошитах і на окремих паперах не записувати ...”

За часів Катерини II у зв’язку з проведенням губернської реформи були організовані палати, на які покладали облік державних доходів. При палатах було створено облікові експедиції, які займалися обліком і складанням звітності. У результаті губернської реформи облік ускладнювався, але разом з тим і удосконалювався.

Нові форми обліку, які були запозичені із західноєвропейських держав, відрізнялися від традиційного в допетровські часи наказного обліку. Ці зміни зводились передусім до того, що покращилося групування даних хронологічного і систематичного обліку при відображенні на рахунках однорідних об’єктів, описів інвентарю та складанні балансу. Упорядкувалися групування облікових даних методом ведення спеціальних книг для хронологічних і систематичних записів (меморіалу, журналу і головної книги). Цьому сприяло також збільшення кількості допоміжних книг (стали використовувати касові книги, книги витрат та ін.) Були спроби ввести і аналітичний облік. Використання юридичних і економічних категорій в аналізі бухгалтерських конструкцій значною мірою обіднило адміністра-

тивний напрямок, при цьому його представники не можуть обійтися без використання деяких економічних категорій та положень адміністративного права.

Важливим кроком вперед було те, що в обліку розпочали використовувати рахунки. Це дозволило окремо відображати різні за економічним змістом об'єкти обліку. Які ж рахунки були в той час найбільш розповсюдженими? Застосовуючи формальну класифікацію рахунків для обліку засобів і розрахунків, рахунки поділяли на власні, управлінські і товариств. Поряд з цим виділялися групи результатних, операційних і розподільчих рахунків. Характерним для того часу були рахунки (в приватних господарствах) – домових витрат і дарунки бідним. Виправлення помилок, які мали місце на рахунках, проводилося методом зворотних записів.

Оборотні відомості в той час не складалися, оскільки в них не було потреби. Узагальнені дані потрібні були лише про стан витрат, для чого складали повний список дебіторів і кредиторів.

У кінці року проводилося підсумовування книг і складався баланс. Проте, оскільки облік був виключно внутрішньою справою господаря, даними балансу користувався лише він сам. У той же час законодавство вимагало, щоб облікові книги велися і могли бути підтвердженням на випадок потреби в судах. Основним недоліком балансу того часу, як і облікових книг, на підставі яких він складався, був формалізм і низький ступінь достовірності (точності).

XVIII ст. було періодом становлення бухгалтерського обліку в Росії. З того часу розпочинається історія розвитку російської облікової думки. Незалежно від того, що облік в цілому суттєво покращувався, ступінь його розповсюдження був незначним. Навіть у торгівлі часом був відсутній облік. Впровадження торговельних книг проходило занадто повільно. До речі, ще на початку XIX ст. в деяких торговельних домах не застосовували торгові книги. Лише в 30-х роках минулого століття закон зобов'язував купців першої гільдії вести такі книги.

Подальшому удосконаленню обліку, головним чином грошових доходів і витрат, сприяли реформи 60-х років минулого століття, які супроводжувалися виданням облікових статутів, касових і бухгалтерських правил та інструкцій для державних палат і державних скарбниць. Проте матеріальний облік і звітність були не на належному рівні.

У середині 80-х років XIX ст. у зв'язку з реформою промислового оподаткування ведення книг було обов'язковим на всіх підприємствах з публічною звітністю. Важливе значення мали ті обставини, що у зв'язку з законом від 15 січня 1885 р. було поставлено питання про чистий прибуток, який можливо було визначити на підставі даних бухгалтерських книг.

З появою в Росії приватних акціонерних банків і товариств взаємного кредиту (60-ті роки XIX ст.) облік і звітність за принципом подвійної бухгалтерії став обов'язковим. Але при цьому, облік і звітність навмисне фальсифікувалися, про що свідчать банкрутства Харківського і Одеського земельного кредиту в 90-х роках. Навіть у великих банках звітні баланси, які надавалися загальним збором акціонерів, не відображали дійсного стану справ.

У Державному банку Росії діяла своя система обліку і звітності. Державний банк і акціонерні приватні комерційні банки після 1905 р. почали розширювати кредитні операції, стали на шлях найбільш раціональної організації обліку серед своєї клієнтури. Відкриваючи кредит тому чи іншому торговельнику чи промисловцю, вони ставили вимогу – надавати свій баланс. В історії російських торговельних і промислових підприємств за період 1905-1917 рр. були випадки, коли приватні підприємці, які не перетворили свої підприємства в акціонерні компанії, вимушені були організувати облік і звітність за подвійною бухгалтерією. Отже, приватні акціонерні банки і товариства взаємного кредиту були активними розповсюджувачами поліпшених прийомів обліку і звітності.

В Росії першою книгою з промислового обліку була праця М.Смельянова "Практичні вправи в бухгалтерії в справах внутрішньої торгівлі і фабрикації" (ч. I. М., 1840 р.). До середини XIX ст. в сільськогосподарському і промисловому обліку був розповсюджений подвійний запис, а натуралістична концепція була замінена на реалістичну. Таким чином, фабрично-заводський облік отримав свій розвиток під впливом формування торговельних і виробничих відносин за станом та їх розвитком на цей час.

У розвиток обліку значний внесок вніс С.Ф.Іванов. Його праця "Загальнорозуміла подвійна бухгалтерія для керівництва особам, які займаються обліком і взагалі всім, які мають торгові і фабричні справи"(1872 р.) була не лише першою роботою, а внесла значний внесок у світову історію розвитку бухгалтерського обліку. Головним

він вважав те, що облік повинен бути лише прямих витрат у складі собівартості. Ця ідея пізніше стала основою ряду систем калькуляцій. У Росії цю ідею розвивали: А.І.Гуляєв, В.І.Ліхачов, С.С.Дозорцев, А.Тер-Каспар'яну, В.В.Горбунов, В.С.Плевінський, В.Глівенко та ін.

Не менше значення мала також робота Е.Е.Фельдгаузена “Нормальна заводсько-фабрична звітність”(1888 р.). Він першим запропонував наявність і рух цінностей обліковувати за раніше встановленими твердими нормативами, а відхилення, які обліковуються окремо, списувати на рахунок прибутків і збитків. У цьому чітко сформулася ідея, яка була покладена в основу “стандарт-кост”. Ця ідея отримала подальший розвиток в роботах: К.С.Єгорова, Н.Шиляєва, М.П.Васильєва-Яковлева, Н.Баранова, К.Щетініна-Какуєва та ін. Проте на практиці переважали все ж примітивні прийоми обліку. Ця традиційна рутинна фабрично-заводська бухгалтерія була основана в значній мірі на теорії і практиці обліку, яка склалася в Німеччині.

Наукові розробки в напрямку удосконалення обліку розпочинаються з початку XIX ст., але суттєвого розвитку вони набули наприкінці століття. Це було зумовлено діяльністю об'єднання російських бухгалтерів, яких очолював Ф.В.Єзерський, і великого кола бухгалтерів, які об'єдналися навколо журналу “Рахівництво” (1888-1904 рр.). Серед авторів цього журналу були А.М.Вольф, С.М.Барац, Е.Г.Вальденберг, В.Д.Белов, Л.І.Гомберг та ін. Дещо пізніше з'явилася група нових видатних теоретиків – Є.Є.Сіверс, Н.С.Лунський, Р.Я.Вейцман і А.П.Рудановський. Кожен з них вніс значний внесок у формування науки з бухгалтерського обліку.

З кінця XIV ст. завдяки працям Ф.Беста, І.Ф.Шерра, Е.Леоте, А.Гільбо і деяких інших, а також завдяки дослідженням видатних російських бухгалтерів, перш за все А.П.Рудановського, виникла суто теоретична наука – рахівництвозведення (назву дав Є.Є.Сіверс). Так, з практичного бухгалтерського обліку (рахівництва) з'явився науковий напрямок – рахівництвозведення.

Розпочинаючи з 1888 р. швидкого розвитку набуває видання періодичної літератури з бухгалтерського обліку, з'являється ціла серія журналів, на сторінках яких висвітлювалися останні досягнення практики, дослідження вітчизняних і зарубіжних авторів. Окремі статті в цих журналах і сьогодні в деяких аспектах не втратили наукового значення. Поряд з введенням та удосконаленням обліку, значна увага

приділялася також підготовці обліковців, тобто фахівців з бухгалтерського обліку.

У Росії перша спроба підготовки цих кадрів в особливих школах відноситься до початку XVIII ст. Петровський указ у 1721р. передбачав створення школи, де вивчали, як вести книги та арифметику. Одночасно вживали заходів для навчання купецьких дітей комерційним наукам за кордоном.

У 1772 р. в Москві відкрилося перше комерційне училище, яке було засновано на кошти промисловця П.А.Демідова, що в 1800 р. було переведено в Петербург. Це було перше комерційне училище не лише в Росії, а і в Європі (крім комерційної школи у Венеції). У Західній Європі до XVII ст. майже не було комерційних навчальних закладів.

У 1804 р. було засновано приватне комерційне училище Арнольда, яке пізніше було передано Товариству з вивчення комерційних знань і в 1810 р. перейменовано в Московську практичну комерційну академію. З кінця першої половини XIX ст. розпочалося широке професійне комерційне навчання за рахунок приватних коштів.

Наприкінці XIX ст. створювалися короткострокові курси комерційних знань, які були джерелом підготовки кваліфікованих працівників обліку для торгівлі, а також промисловості: курси обліковців Ф.Єзерського в Москві і Петербурзі (1874 р.), перші в Росії жіночі комерційні курси П.О.Івашинцевої (1890р.), курси М.В.Победінського в Петербурзі (1897 р.), які потім були перетворені у Вищі комерційні курси, а також курси Є.Є.Сіверса, А.І.Янсона та ін. Поряд з цим створювалися спеціальні комерційні училища, які давали глибокі знання з бухгалтерського обліку і комерції: Одеське – в 1861 р., Петровське в Петербурзі – в 1880 р., Олександрійське в Москві – у 1885 р., Харківське – у 1893 р.

У 1896 р. були затверджені “Основні положення комерційної освіти”, які сприяли організації вищої комерційної освіти в Росії. Виникли комерційні інститути: Московський (1906 р.), Київський (1907 р.), Петербурзький інститут вищих комерційних знань (1915 р.), вищі комерційні курси в Харкові (1911 р.), а в Петербурзькому політехнічному інституті вже з 1902 р. розпочало свою роботу спеціальне відділення з комерційної освіти.

Розвиток системи комерційної освіти сприяв появі талановитих педагогів у галузі облікової справи, а також навчальної літератури

з бухгалтерського обліку. Провідниками в цій галузі на рубежі ХХ ст. були Є.Є.Сіверс і професор М.С.Лунський. Заслуга Є.Є.Сіверса в тому, що він створив першу російську школу обліковців (облікову школу). Він же опрацював ряд теоретичних положень теорії бухгалтерського обліку (автор основних положень обмінної теорії подвійного запису).

У Московському комерційному інституті протягом багатьох років проводив плідну наукову і педагогічну роботу з бухгалтерського обліку професор М.С.Лунський. Він запропонував балансову теорію подвійного обліку, яка була викладена в його “Скороченому підручнику комерційної бухгалтерії” (1900 р.), а у 1911-1912 рр. широко висвітлювалася в зарубіжній літературі в роботах теоретиків обліку.

Свій теоретичний курс професор М.С.Лунський розпочинав з характеристики балансу (активу, пасиву, типів балансових змін) і викладав теорію рахунків, виходячи від балансу. Отже, він поклав початок новому напрямку в методиці бухгалтерського обліку, яка склалася в нашій державі і діє на даний час.

Теорія і практика бухгалтерського обліку за період становлення та розвитку державності України, базуючись на раніше напрацьованих методологічних і методичних принципах, зробила значний внесок в їх розвиток. Достатньо відзначити, що питанням теорії, організації та розвитку бухгалтерського обліку постійно приділялася велика увага.

Становлення бухгалтерського обліку було тісно пов’язано з опрацюванням теорії бухгалтерського обліку з урахуванням етапів розвитку нашого суспільства: колективізації, індустріалізації, воєнного періоду, післявоєнних етапів становлення народногосподарського комплексу.

Основні методологічні принципи (методологія обліку): бухгалтерський баланс, рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис, документація, оцінка та калькуляція, інвентаризація та звітність в цей час набули найважливішого значення в організації бухгалтерського обліку, яким постійно приділялася значна увага з боку урядових органів.

На цьому етапі поряд з вирішенням методологічних і методичних принципів в організації бухгалтерського обліку важливе місце і значення мало визначення форм бухгалтерського обліку.

Методика розробки та опрацювання (в динаміці) форм бухгалтер-

ського обліку супроводжувалися удосконаленням його методології: перш за все, оцінки і калькуляції, сальдового методу обліку, грошової оплати, розробки плану рахунків бухгалтерського обліку на різних етапах розвитку підприємств різної форми власності та ін.

Значний внесок в розвиток, організацію і удосконалення бухгалтерського обліку в Україні зробили: С.Д.Бутко, І.М.Малишев, П.П.Німчинов, С.М.Рогаченко, О.Л.Галкін, М.Я.Цейтлін, М.І.Гурін, М.Ф.Огійчук та ін.

У нашій країні отримали розвиток Журнал-Головна, Меморіально-ордерна, Журнально-ордерна та Таблично-автоматизована форми обліку.

У сучасних умовах опрацювання теорії бухгалтерського обліку важливе місце займає розробка методології організації фінансового, податкового та управлінського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Модуль (тема) 14 ОБЛІК ЗА КОРДОНОМ^{7,8}

14.1. Основні принципи обліку в державах світової співдружності. Міжнародні стандарти

З переходом народного господарства до ринкових відносин і докорінною зміною деяких поглядів на теоретичні принципи та методологію бухгалтерського обліку стало очевидним, що облікові методи і прийоми, які склалися при адміністративно-командній системі управління народним господарством, не можуть функціонувати за нових умов. Нині бухгалтери, інженери з опрацювання економічної інформації, ревізори і аудитори повинні оволодіти тими інструментами нагляду, спостереження і опису фактів господарської діяльності, які одержали широке визнання і поширення в економічно розвинених державах світової співдружності.

Формування системи обліку і звітності в економічно розвинених державах світової співдружності виконується на підставах розробки і виконання загальних концептуальних принципів обліку та спеціальних вимог і стандартів, згідно з якими повинні вестися бухгалтерський облік і звітність.

Які основні принципи обліку в державах світової співдружності?

У літературі з бухгалтерського обліку розглядаються питання загальноприйнятих західними науковцями концептуальних принципів, які наведені нижче.

1. **Принцип подвійного запису.** Він вимагає запису кожної господарської операції подвійно: в дебет одного і кредит другого рахунку, при цьому підсумки записів по дебету і кредиту рахунків повинні бути рівними.

2. **Принцип автономності підприємства** (принцип одиниці обліку), згідно з яким господарська одиниця, яка ідентифікується в облі-

⁷ Передбачається для самостійного вивчення, а при необхідності з'ясування деяких питань або поглиблення вивчення матеріалу звертайтеся до викладача, оскільки семінарські заняття з цієї теми не передбачені.

⁸ Використані матеріали (див. 6), ми вдячні авторам за можливість ознайомитися і використати матеріали.

ку і звітності, відокремлюється від його власників та інших одиниць, тобто рахунки підприємства повинні бути відділені від рахунків їх власників, співвласників інших підприємств чи працівників. *Одиниця обліку* – це кожне окреме підприємство, відносно якого ведеться бухгалтерський облік і складається фінансова звітність. При цьому обсяг і характер поданої інформації повинні відображати відповідні розміри підприємства.

3. **Принцип грошового вимірювання** (грошової оцінки). Він передбачає, що гроші є загальним вимірником, за допомогою якого здійснюється господарська діяльність, і грошова одиниця є відповідною базою для оцінки та аналізу в бухгалтерському обліку.

4. **Принцип безперервності** передбачає продовження діяльності. Він означає, що працівники бухгалтерського обліку відображають діяльність господарської одиниці протягом певного періоду, якщо при цьому відсутні твердження про інше, а також те, що господарська діяльність не буде ліквідована найближчим часом. Цей принцип є підставою для включення в баланс статей за їх фактичною собівартістю, а не за ринковими цінами активів, які будуть реалізовані на випадок ліквідації.

5. **Принцип собівартості**. У бухгалтерському обліку оперують із собівартістю активів, а не з їх ринковою вартістю.

6. **Принцип матеріальності** означає, що в бухгалтерському обліку обліковують все суттєве і не беруть до уваги незначні обставини. Наприклад, облік використання олівців у роботі компанії, а саме, облік їх денних витрат, зносу, визначення залишку – визнається недоцільним з практичної точки зору. Тому за принципом матеріальності в бухгалтерському обліку визначають, що олівці як засіб компанії повністю використовуються під час їх купівлі. Інший підхід був би пов'язаний з невинуватими витратами часу на проведення громіздких розрахунків. Таке рішення є простим і ефективним, незважаючи на те, що воно є менш точним, ніж теоретичний підхід.

Розділення операцій або фактів на суттєві і несуттєві є суб'єктивним. До суттєвих належать ті ділові операції, в результаті яких змінюється фінансовий стан підприємства. Формальних правил з цього приводу взагалі не існує.

7. **Принцип періодичності** припускає, що господарська діяльність підприємства штучно може бути розділена на періоди. Йдеть-

ся про те, що у бухгалтерському обліку найбільш важливим є факт віднесення кожної ділової операції до відповідного звітного періоду.

8. **Метод нарахувань** – це принцип, який передбачає запис бухгалтерських операцій в час їх звершення. Це означає, що доходи записують тоді, коли вони нараховані і коли готівка ще не може бути одержана; витрати записуються тоді, коли вони нараховані і коли готівка ще не може бути виплачена. Для того, щоб видати корисну інформацію загального характеру для різних користувачів, метод нарахувань вважається переважним у порівнянні з методом джерел грошових засобів, де запис доходів і витрат виконується лише в момент надходження чи виплати грошей незалежно від періоду, до якого вони відносяться.

9. **Принцип реєстрації доходів** (принцип реалізації) означає особливості реєстрації (запису) доходів. Його суттєвість зумовлена тим, що згідно з методом нарахувань передбачається запис доходів лише тоді, коли вони обумовлені кінцевим результатом праці чи оформлені або обов'язково зафіксовано їх одержання.

Доходи вважаються одержаними в тому випадку, якщо отримана готівка за товари чи послуги, або виставлена вимога про оплату готівкою. Якщо управлінський підрозділ не впевнений в тому, що вся заборгованість за реалізовані товари буде проведена, то в звіті про прибутки нараховується резерв для цих безнадійних боргів у тому звітному періоді, в якому отримані надходження від реалізації продукції та послуг. Більша частка доходів реєструється в час реалізації, за винятком, наприклад, поетапного виконання контракту і продажу в розстрочку.

10. **Принцип відповідності** передбачає вибір періоду для реєстрації витрат. У звітному періоді відображаються лише ті витрати, які виникли для одержання доходів звітного періоду. Якщо взаємний зв'язок між доходами і витратами звітного періоду ускладнений для визначення, рекомендується використовувати метод “раціонального і систематичного” розподілу витрат, близький до принципу відповідності (наприклад, розподілу вартості довгострокових активів протягом всього періоду їх використання).

11. **Принцип консерватизму** (передбачуваності) означає, що доходи відображаються в обліку лише тоді, коли можливість їх одержання стає безальтернативною, а витрати – лише тоді, коли їх можливість цілком обґрунтована і є об'єктивною необхідністю. *Передбачу-*

ваність – це передбачення об’єктивності можливих збитків чи пасивів у порівнянні з можливими прибутками чи активами. Бухгалтер дотримується тих правил, які забезпечать одержання максимуму прибутку, безумовно, при цьому не виключається можливість збитків, а також прийняття альтернативних рішень /варіантів/, що відображають мінімальну вартість. Таким чином, цей принцип дозволяє зменшити ризик прийнятих рішень.

Нами розглянуті питання загальних принципів в організації бухгалтерського обліку держав світової співдружності, що є важливим з точки зору його організації в Україні – державі, яка є членом світового співтовариства (міжнародні відносини – інвестиції, валютний банк та ін.).

Другим глобальним напрямком розвитку бухгалтерського обліку в економічно розвинутих державах світової співдружності є розробка і використання стандартів бухгалтерського обліку. Об’єктивні тенденції сучасного розвитку світового господарства посилюють значення цих розробок. Розроблені (та ті, що знаходяться в стадії розробки, а це – безперервний процес) стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) належать лише до фінансового обліку та системи звітності.

Слід мати на увазі, що порядок реєстрації та опрацювання інформації виробничої бухгалтерії (виробничого обліку), незважаючи на те, що діють загальні концептуальні підходи і методи (наприклад, принципи класифікації витрат на виробництво, організації обліку витрат на виробництво та ін.), визначаються самими підприємствами самостійно і не регламентуються інструкціями та стандартами.

У кожній державі розробленням принципів і стандартів займаються спеціальні організації: в США – Американський інститут дипломованих бухгалтерів, Комісія з розробки стандартів фінансового обліку; у Великобританії – Консультаційний комітет бухгалтерських організацій; у Франції – Національна Рада з бухгалтерського обліку та ін. Стандарти в різних державах іменуються по-різному, проте їх призначення однакове. Наприклад, в США і Японії діє система загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку. У Великобританії ці стандарти прийнято називати документами про стандартні принципи обліку; у Франції – нормами (нормативами).

Опрацювання і удосконалення стандартів є важливим елементом системи обліку і звітності в державах світової співдружності у зв’язку

з тим, що вони забезпечують: по-перше, співставлення документації бухгалтерського обліку як між різними підприємствами, так і за різні підзвітні періоди; по-друге, доступність звітної інформації для різних її користувачів.

У зв'язку з деякими обставинами національні системи бухгалтерського обліку різних держав суттєво відрізняються. До таких обставин належать: соціально-економічні особливості окремих держав, політичні відносини з іншими державами, різниця в законодавчих системах, загальний рівень освіти та ін. Соціально-економічними особливостями, перш за все, є спосіб виробництва; ступінь централізації управління економікою; рівень і характер розвитку ринків товарів; темпи і рівень економічного розвитку; рівень інфляції; розмір і організаційна структура підприємств; складність управлінського процесу та ін.

Які системи обліку характерні для держав світової співдружності?

Західними економістами рекомендується декілька типів класифікацій бухгалтерського обліку. У найбільш загальному вигляді можливо виділити такі системи обліку.

Британо-американська модель		
Австралія	Ісландія	Кіпр
Великобританія	Ірландія	Мексика
Гонконг	Індія	Центральна Америка та ін.
Ізраїль	Канада	
Континентальна модель		
Австрія	Італія	Німеччина
Бельгія	Норвегія	Швейцарія
Греція	Португалія	Швеція
Єгипет	Франція	Японія та ін.
Південноамериканська модель		
Аргентина	Чилі	
Бразилія	Еквадор та ін.	
Перу		

Для **британо-американської моделі** (з переважним впливом систем обліку Великобританії, США і Нідерландів) характерні:

- орієнтація обліку на потреби інвесторів і кредиторів;
- наявність розвинутого ринку цінних паперів;

- високий рівень професійної підготовки бухгалтерів;
- наявність великої кількості в цих державах транснаціональних корпорацій.

Для *континентальної моделі* характерні:

- тісні зв'язки з банками;
- детальна юридична регламентація обліку і звітності;
- орієнтація обліку і звітності в інтересах державного регулювання оподаткування і макроекономічного планування.

Для *південноамериканської моделі* характерні:

- високий рівень інфляції;
- орієнтація обліку і звітності на вимоги органів державного планування;
- уніфікація принципів обліку.

Щодо юридичного регулювання облікових правил в західних державах основними є два підходи. У таких державах, як Аргентина, Франція та Німеччина, всі основні принципи обліку передбачено законодавчими актами. У США і Великобританії система обліку організується за принципом: *“можна робити все, що не заборонено законом”*. При цьому правила регулювання обліку і звітності визначаються професійними бухгалтерами, а не юристами.

Західні економісти вважають, що при суворій юридичній регламентації облікових принципів система бухгалтерського обліку втрачає свою маневреність, в той час як при інших способах і підходах облік оперативно відображає різні умови підприємницької діяльності, які постійно змінюються.

На даному етапі з'явилася тенденція до уніфікації принципів обліку, які відображають посилення інтернаціоналізації світового господарства і фінансових ринків, розширення масштабів діяльності транснаціональних корпорацій. Розробка єдиних принципів обліку для всіх держав є умовою ефективного функціонування багатонаціональних підприємств в зовнішньоекономічній діяльності, тому що ці підприємства діють на території більш ніж однієї держави і повинні складати декілька видів звітності, щоб забезпечити доступність своєї звітності зарубіжним користувачам.

Робота щодо уніфікації стандартів бухгалтерського обліку проводиться в двох напрямках: на регіональному рівні (наприклад, в межах ЄЕС) і на рівні світової співдружності. Для держав *“загального ринку”* в межах ЄЕС юридичним документом, який використовується для

уніфікації вимог до обліку і звітності, є директива ЄЕС. **Директива ЄЕС** – це закон ЄЕС, який держави цієї співдружності повинні включати в діючі закони.

Донині з метою визначення єдиних підходів до бухгалтерського обліку і звітності в межах ЄЕС опрацьовано п'ять директив:

- 1) від 25 липня 1978 р. – про уніфікацію Форм звітності та правил їх аудиту;
- 2) від 13 червня 1983 р. – про принципи складання консолідованої звітності;
- 3) від 10 квітня 1984 р. – про кваліфікаційні вимоги до аудиторів і взаємне призначення дипломів аудиторів держав серед держав ЄЕС;
- 4) від 8 грудня 1986р. – про щорічну фінансову звітність і консолідовану звітність банків та інших фінансових організацій;
- 5) від 15 лютого 1989 р. – про вимоги до щорічної фінансової звітності фінансово-кредитних організацій держав – членів ЄЕС, головні контори яких розташовані за межами цих держав.

Поряд з ЄЕС діють інші регіональні організації, які вивчають питання стандартизації бухгалтерського обліку, наприклад, Африканська Рада з питань бухгалтерського обліку, Американська асоціація обліку, Асоціація бухгалтерів Азії і Тихоокеанського регіону та ін.

В уніфікації принципів бухгалтерського обліку велику участь бере ООН, починаючи з 1973 р.

14.2. Історія створення Комітету міжнародних стандартів обліку (КМСО), його функції, повноваження та обов'язки

Які функції, повноваження та обов'язки Комітету міжнародних стандартів обліку?

Держави світової співдружності дійшли висновку, що у зв'язку з міжнародною інтеграцією та інвестиціями капіталу потрібна єдина система, тобто єдині міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, звітності та статистики. Для цього 29 червня 1973 р. був

створений Комітет міжнародних стандартів обліку (КМСО), узгоджений з бухгалтерськими органами Австралії, Канади, Франції, Німеччини, Японії, Мексики, Нідерландів, Об'єднаного Королівства Вели-

кобританії та Ірландії, а також Сполучених Штатів Америки. Діяльність КМСО координує Рада із представників 13 держав і чотирьох організацій.

Статутом передбачені такі основні задачі КМСО:

1. Формулювати та видавати стандарти обліку для складання та подання фінансової звітності, а також стимулювати їх прийняття в усьому світі, слідкувати за їх впровадженням;
2. Працювати в напрямку удосконалення та гармонізації бухгалтерського обліку, інструкцій, стандартів і процедур щодо подання фінансової звітності.

КМСО має повну автономію у відносинах з Міжнародною Федерацією бухгалтерів щодо розробки та видання міжнародних стандартів обліку. КМСО повинен:

- підтримувати його цілі;
- виконувати покладені на нього обов'язки;
- підтримувати роботу міжнародного комітету;
- публікувати в своїх державах кожний міжнародний стандарт обліку, рекомендований до видання Радою КМСО;
- сприяти тому, щоб опублікована фінансова звітність в державах, які вони представляють, відповідала міжнародним стандартам обліку з усіх матеріальних аспектів і розкривала факт такої відповідності;
- переконувати уряд та відповідні урядові установи при розробці національних стандартів в тому, що опублікована фінансова звітність повністю відповідає міжнародним стандартам обліку в усіх матеріальних аспектах;
- переконувати контрольні органи ринків цінних паперів і ділову співдружність в тому, що опублікована фінансова звітність відповідає міжнародним стандартам обліку та відображає різні сторони економічної діяльності;
- гарантувати відповідність опублікованої фінансової звітності міжнародним стандартам обліку;
- сприяти тому, щоб в окремих державах міжнародні стандарти обліку приймалися, вивчалися і запроваджувалися.

До створення КМСО в більшості держав світу мали місце різні за формою та змістом стандарти обліку. Комітет міжнародних стандартів обліку звертає увагу на проекти положень та опубліковані на кожному темі стандарти обліку, опрацьовує міжнародний стан-

дарт обліку для подальшого прийняття в усіх державах світу. Одним із об'єктів КМСО є гармонізація різних стандартів обліку та бухгалтерських рішень, заснованих в окремих державах.

КМСО концентрує увагу на головних темах бухгалтерського обліку і не прагне створювати складні міжнародні стандарти обліку. Міжнародні стандарти обліку (МСБО), розроблені КМСО, постійно вивчаються з тим, щоб брати до уваги сучасні положення та необхідність їх відновлення.

Міжнародні стандарти обліку, затверджені КМСО, не спростовують національні стандарти та інструкції, передбачені для складання фінансової звітності в окремих державах. У тих випадках, коли національні інструкції потребують відхилень від міжнародних стандартів обліку, члени КМСО намагаються переконати відповідні урядові структури в перевагах використання міжнародних стандартів обліку. Будь-які обмеження використання окремих міжнародних стандартів обліку пояснюються в положенні про ці стандарти. Міжнародні стандарти обліку не призначаються для використання до нематеріальних статей і діють з моменту їх затвердження.

Одним із важливих питань діяльності КМСО є вибір теми для вивчення. На визначену тему складається проект положення для розгляду Радою комітету. Якщо проект схвалюється двома третинами членів Ради, то він направляється бухгалтерським службам та урядам, ринкам цінних паперів, регулювальним органам, а також іншим зацікавленим сторонам держав. При цьому передбачається час для розгляду кожного проекту положення і підготовки коментарів до нього. На кожному ступені прийняття рішень враховується думка консультативної групи, створеної в 1981 р. Коментарі та пропозиції вивчаються Радою комітету. Якщо проект положень схвалюється трьома четвертями Ради, він призначається та видається як міжнародний стандарт обліку.

На нашу думку, особливістю є те, що КМСО з метою прискорення дискусій на вибрану тему може надати можливість виділити час для вивчення різних поглядів. Важливим є те, що підготовлений і оформлений для дискусії документ потребує схвалення більшості членів Ради комітету. При цьому кожна держава або організація, представлені в Раді комітету, мають один голос. Ухвалений текст будь-якого проекту МСБО видається англійською мовою.

Міжнародна федерація бухгалтерів і КМСО не можуть вимагати запровадження міжнародних стандартів обліку. Але ж успіх їх

дій залежить від визнання необхідності цієї роботи в усіх державах і підтримки зусиль міжнародних і національних органів. У більшості держав світу професія бухгалтера престижна і займає значне місце в економічному житті суспільства.

КМСО вважає, що використання в окремих державах міжнародних стандартів обліку (МСБО) має велике значення, тому що якість фінансової звітності при цьому значно краща, зростає також ступінь її порівняння. А порівняння фінансової звітності має значний вплив на розвиток і зміцнення всіх держав світу.

КМСО опублікував 41 міжнародний стандарт обліку (МСБО) на основні теми, що стосуються фінансової звітності підприємств. Рада комітету також опублікувала наукову та практичну працю, яка передбачає порядок складання та видання фінансової звітності. У 1987 р. Рада комітету розпочала значну роботу над проектом удосконалення діючих міжнародних стандартів обліку з метою розширення масштабів міжнародної гармонізації фінансової звітності, яка практично вже завершена.

У даний час Рада комітету формує стандарти щодо інструментарію фінансової політики, руху готівки, довгострокових активів і прибутків акцій. Він розглядає вимоги до фінансових звітів за умов розвинених і “нових індустріальних держав”. Більшість цих держав використовують міжнародні стандарти обліку як складову частину національних бухгалтерських стандартів.

Рада комітету регулярно скликає Міжнародну консультативну групу, яка включає представників, що використовують і складають фінансову звітність, постійні органи стандартів, а також спостерігачів з міжнародних організацій. Членами консультативної групи є: Міжнародна федерація фондових бірж, Міжнародна асоціація вивчених інститутів, Міжнародна торгова палата, Міжнародна Федерація тред-юніонів, Світова вільна конфедерація, Міжнародна організація компаній з цінних паперів, Міжнародні банківські асоціації, Міжнародна судова асоціація, Міжнародна фінансова корпорація, Світовий банк, Рада фінансових облікових стандартів, Європейська комісія, Міжнародний комітет стандартів з оцінки активів. Організація економічної співдружності і розвитку (ОЕСР) і Центр Організації Об'єднаних націй з транснаціональних корпорацій є спостерігачами.

Представники Ради, члени Міжнародної консультативної групи, інші установи, окремі особи та працівники КМСО періодично вносять

пропозиції на нові теми, які, при необхідності, повинні розглядатися в КМСО. Персонал КМСО готує проекти, де передбачається, в яких напрямках окремі теми повинні доповнити діючу робочу програму. Все це обов'язково затверджується Радою Комітету.

Якщо Рада вносить в робочу програму нові пропозиції щодо удосконалення або визначення стандартів, які ще не були розроблені, то вона доручає сформуванню окрему групу з фахівців, які б опрацювали це питання, дали свої рекомендації і склали проект положення. При цьому кожна група, яку очолює член Ради, повинна мати не менше двох третин представників бухгалтерського обліку інших держав. До складу групи також можуть ввійти представники інших організацій, які є експертами з цієї проблеми.

Видані КМСО стандарти обліку постійно переглядаються з урахуванням змін і доповнень.

На даний час КМСО видано 41 міжнародний стандарт обліку:

МСБО – 1	“Надання фінансової звітності”
МСБО – 2	“Запаси”
МСБО – 4	“Облік амортизації”
МСБО – 7	“Звіт про рух грошових коштів”
МСБО – 8	“Чистий прибуток та збитки за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці”
МСБО – 9	“Витрати на дослідження та розробки”
МСБО – 10	“Непередбачені події, які відбуваються після дати балансу”
МСБО – 11	“Будівельні контракти”
МСБО – 12	“Облік податків на прибуток”
МСБО – 14	“Звітна фінансова інформація за сегментами”
МСБО – 15	“Інформація, що відображає вплив зміни цін”
МСБО – 16	“Основні засоби”
МСБО – 17	“Облік оренди”
МСБО -18	“Дохід”
МСБО – 19	“Витрати на пенсійне забезпечення”
МСБО – 20	“Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу”
МСБО – 21	“Вплив змін валютних курсів”
МСБО – 22	“Об'єднання компаній”
МСБО – 23	“Витрати на позики”
МСБО – 24	“Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін”
МСБО – 25	“Облік інвестицій”
МСБО – 26	“Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення”

МСБО – 27	“Консолідовані фінансові звіти та облік інвестицій у дочірні підприємства”
МСБО – 28	“Облік інвестицій в асоційовані компанії”
МСБО – 29	“Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”
МСБО – 30	“Розкриття інформації у фінансових звітах банків та подібних фінансових установ”
МСБО – 31	“Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах”
МСБО – 32	“Фінансові інструменти: розкриття та подання”
МСБО – 33	“Прибуток на акцію”
МСБО – 34	“Проміжна фінансова звітність”
МСБО – 35	“Припинення операцій”
МСБО – 36	“Знецінення активів”
МСБО – 37	“Резерви, умовні зобов'язання та активи”
МСБО – 38	“Нематеріальні активи”
МСБО – 39	“Фінансові інструменти: Визнання та оцінка”
МСБО – 40	“Інвестиції на власність”
МСБО – 41	“Сільське господарство”

Вищевикладені стандарти обліку КМСО не є обов'язковими для їх прийняття. Так, в передмові до МСБО звертається увага на те, що міжнародні стандарти не суперечать національним вимогам в організації обліку і підготовки фінансових звітів в окремих державах. Крім того, підкреслюється, що для внутрішніх цілей керівництво підприємства може готувати фінансову звітність з питань, які найбільш відповідають їх потребам.

Держави по-різному реагують на розробку міжнародних стандартів обліку. Тому серед держав-членів Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку поки що відсутня єдність у використанні цих стандартів у своїй національній практиці.

14.3. Основні положення діючих міжнародних стандартів обліку (МСБО)

Які основні положення міжнародних стандартів обліку?

МСБО – 1. “Надання фінансової звітності” (розкриття облікової політики) викладає всі важливі аспекти політики, яка використовується при підготовці і здачі фінансових звітів. Згідно із стандартом, облікова політика охоплює принципи, основи, традиції, правила і

процедури, прийнятї менеджментом для підготовки і представлення фінансових звітів. У випадках, коли відносно одного і того самого об'єкта використовуються різні види облікової політики, необхідно обґрунтувати вибір і використання тієї політики, яка, виходячи із умов діяльності підприємства, найкраще відображає фінансове положення та результати його операцій. У стандарті в загальному вигляді відображаються розглянуті раніше концепційні принципи бухгалтерського обліку.

Організація фінансового та управлінського обліку за кордоном ведеться на підставах **МСБО-2 – МСБО-41**. Ми розглянемо особливості фінансового і управлінського обліку. Однією з найбільш важливих змін в обліково-економічній теорії і практиці закордонних держав, які відбулися в кінці 40-х – на початку 50-х років, є поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський облік. **Фінансовий облік** ведеться в інтересах усіх зовнішніх користувачів (кореспондентів) підприємства.

Фінансовий облік інколи називають *зовнішнім обліком*, а **управлінський облік** – *внутрішнім*.

Структура сучасного бухгалтерського обліку наведена нижче (рис.14.1).

Із наведеної схеми видно, що бухгалтерський облік складається з інформації і її користувачів, оскільки поза користувачами інформації відсутній дієвий облік. Ці дані створюють дві сукупності: *фінансовий облік*, який забезпечує оцінку господарської діяльності підприємства зовнішніми органами, і *управлінський облік*, необхідний для оцінки господарської діяльності підприємства його внутрішніми органами – адміністрацією.

Фінансовий облік – це частина облікової інформації, в яку входять дані про фінансовий стан і діяльність підприємства. Ці дані узагальнюються в документах фінансової звітності.

Наприклад, згідно з визначенням Американського інституту дипломованих бухгалтерів, фінансовий облік – це опис в грошовому вимірнику засобів підприємства і їх джерел, а також напрямків економічної діяльності, які обумовили зміни в цих засобах і їх джерелах. Ця інформація передбачена як для внутрішнього використання, так і для зовнішнього відносно підприємства зацікавлених осіб і організацій. Частина даних фінансового обліку охороняється законом про комерційну таємницю.

Управлінський облік безпосередньо пов'язаний з процесами виробництва і є продовженням фінансового обліку. Інформація, яка накопичена, опрацьована і систематизована управлінським обліком, передбачена для внутрішнього використання управлінським персоналом у плануванні, контролі і аналізі діяльності підприємства, а також для оцінки раціонального використання наявних ресурсів. Ця інформація недоступна для кореспондентів і охороняється законом про комерційну таємницю.

Оскільки фінансовий і управлінський облік становлять єдину систему бухгалтерського обліку, то використовується один і той же план рахунків, в якому відображаються засоби господарства, що знаходяться в постійному русі. При цьому фінансовий облік відображає стан засобів підприємства, а управлінський їх рух (рис. 14.2). У схему не включені рахунки розрахунків і фінансово-розподільчі рахунки.

Розглянемо деякі відміни фінансового обліку від управлінського.

а) **Основні користувачі інформації.** Фінансова звітність підприємства цікавить дві групи користувачів: безпосередньо і опосередковано зацікавлених в його діяльності. До першої групи користувачів належать:

- власники засобів підприємства, яким необхідно визначити збільшення чи зменшення частини свого капіталу;
- кредитори і постачальники – для оцінки доцільності продовження кредиту та ін.;
- податкові органи – для розрахунків податків;
- покупці – для прогнозування динаміки цін;
- адміністрація підприємства – для визначення потреб у фінансових ресурсах і оцінки прийнятих управлінських рішень;
- службовці і працівники компанії – для визначення перспективи роботи.

Другу групу користувачів складають: біржі цінних паперів, консультанти, юристи, преса, профспілки та ін.

б) **Типи систем обліку.** Фінансові звіти для зовнішніх користувачів складаються у вартісній оцінці і відображають сальдо всіх рахунків, які включені в Головну книгу підприємства. Перш ніж занести фінансові дані в Головну книгу, основні операції і підсумки необхідно закодувати, узгодити і видозмінити до форми, придатної для подвійного запису.

Рис. 14.1. Структура сучасного бухгалтерського обліку і його місце в системі управління

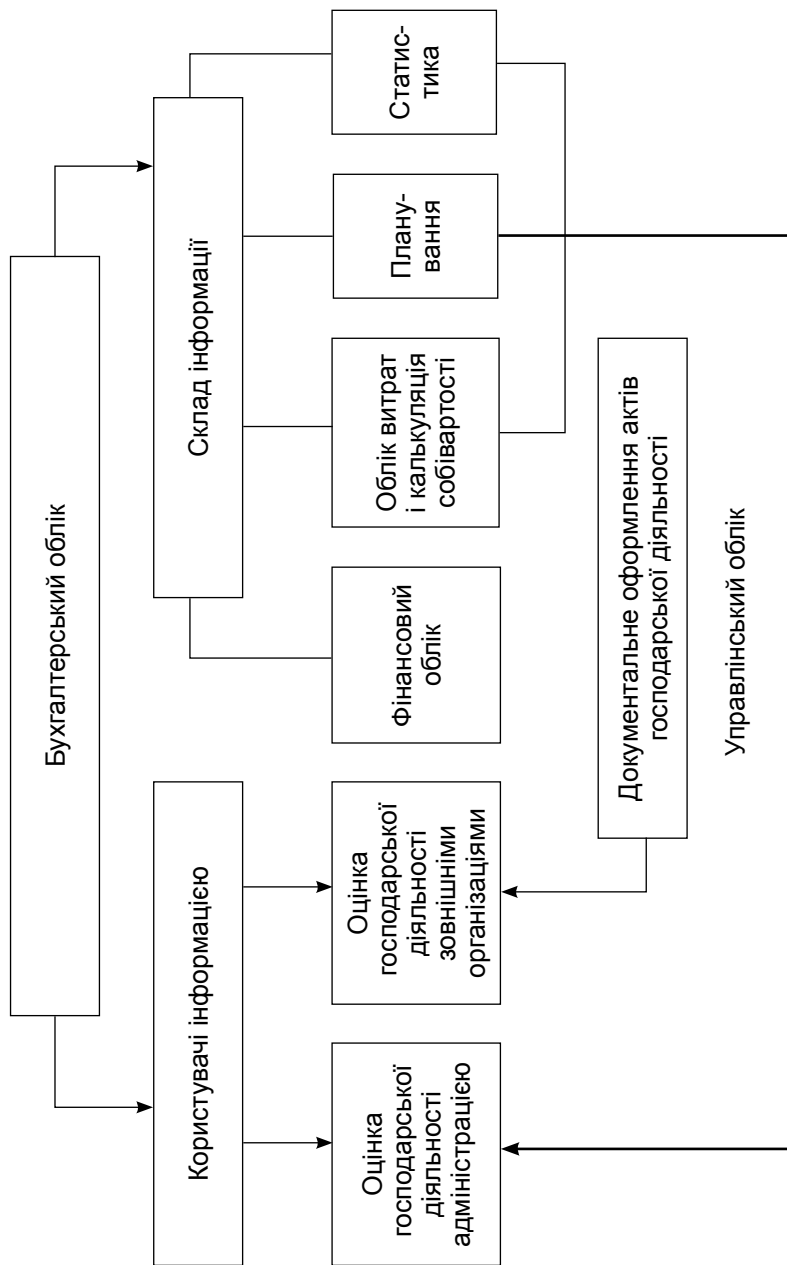
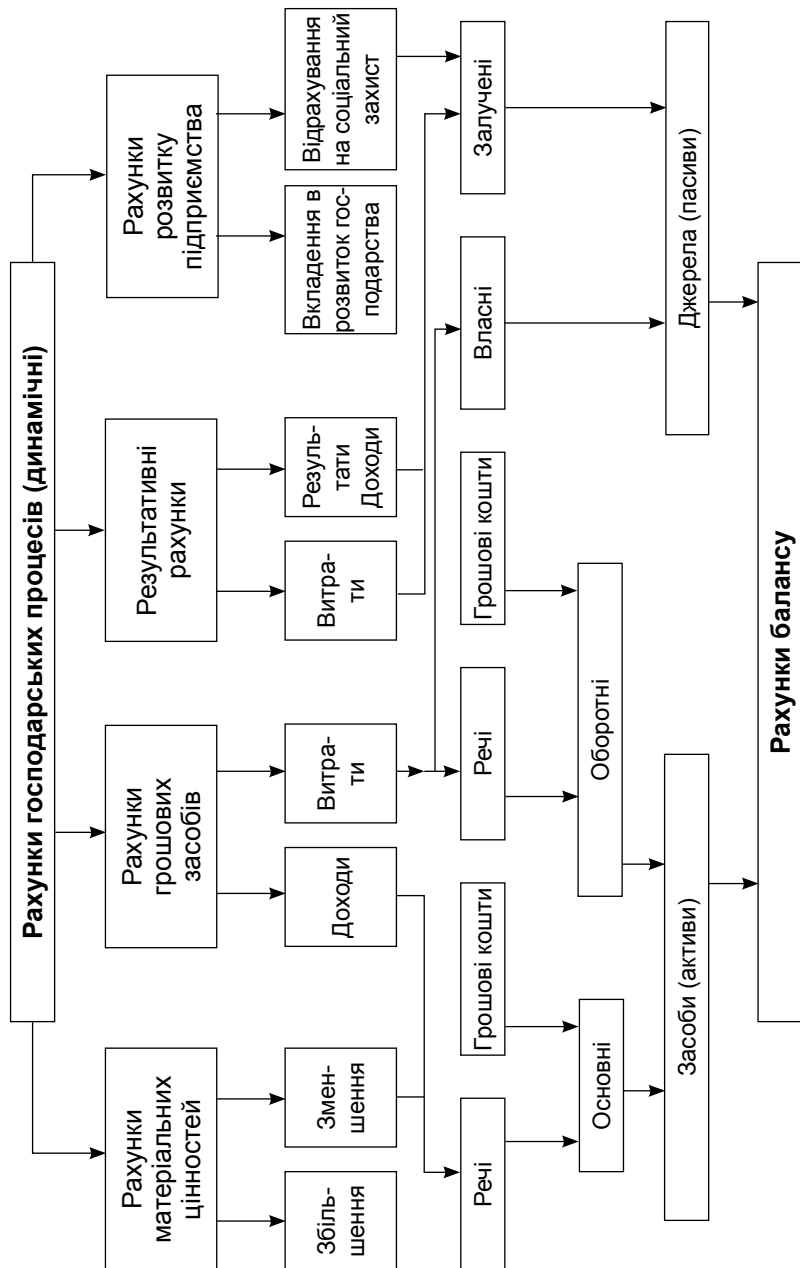


Рис. 14.2. Структура господарських процесів (динамічні)



Слід мати на увазі, що фінансовий облік ведеться з обов'язковим використанням подвійного запису операцій. При розрахунках і русі бухгалтерської інформації безпосередньо в господарстві використання подвійного відображення господарських операцій не обов'язкове. Одержана інформація не повинна нагромаджуватися і відображатися на рахунках Головної книги, як у фінансовому обліку. Спеціальні звіти можуть готуватися для відповідних цілей менеджера і процес на цьому закінчується.

в) **Обмеження керівництва.** Фінансовий облік займається аналізом, класифікацією, записом і складенням звітів про фінансову діяльність компанії. Оскільки фінансові звіти використовуються також і на міжрегіональному, міжгалузевому, міждержавному рівнях, вони повинні дотримуватися загальноприйнятих стандартів і принципів обліку, які регулюють запис, оцінку і передачу фінансової інформації. Загальноприйняті принципи обліку, необхідні для захисту і забезпечення довіри до одержаної інформації, обмежують бухгалтерів кінцевою кількістю методів бухгалтерського обліку.

Такі обмеження включають, наприклад, забезпечення відповідності доходів і витрат, оцінку товарно-матеріальних цінностей, основних засобів і т. ін. Управлінський облік має лише одне обмеження: застосовувати практику чи техніку обліку, яка повинна давати корисну інформацію.

г) **Використовувані вимірники.** У фінансовому обліку вся інформація подається, як правило, в "історичних" доларах, тобто за фактичним курсом. Угоди, які узагальнюються у фінансових звітах, уже виконані, і їх фінансові наслідки об'єктивно виміряні.

В управлінському обліку використовується не лише "історичний" долар, а і будь-який інший вимірник. Історичний долар може використовуватися на короткий період для контролю за рівнем витрат і при аналізі тенденцій для рішення задач поточного обліку і планування. Проте більшість рішень керівництва опирається на розрахунки, в яких використовується припустимий "майбутній" долар. Більшість рішень потребує прогнозування і перспективних оцінок поточних даних і повинні опиратися на оцінку руху "майбутнього" долара в доповнення до грошових одиниць. Поряд з цим в управлінському обліку використовують такі показники, як година праці, година роботи машини, натуральні одиниці продукції або вимірники виконаних робіт.

д) **Періодичність складання звітності.** Фінансові звіти для зовнішнього користування, складаються регулярно, згідно з прийня-

тим порядком, кожного місяця, за кожний квартал і кожний рік. В управлінському обліку звіти можуть складатися в ті строки, що і фінансові, або можуть запрошуватися кожного дня в необхідний для користування час.

е) **Ступінь надійності.** Фінансова інформація відображає уже завершені операції, тому вона визначається об'єктивно і піддається перевірці. Управлінський облік включає облік і контроль за поточними внутрішніми операціями, а також аналіз і суб'єктивну оцінку майбутніх подій.

ж) **Основний об'єкт аналізу.** Як правило, фінансовий облік реєструє і формує звіти про активи чистої вартості капіталу за вирахуванням зобов'язань і чистого доходу компанії як єдиного цілого. Фінансові звіти підсумовують операції всієї організації.

Управлінський облік включає аналіз діяльності різних підрозділів (центрів витрат; структурних підрозділів; відділів) підприємства чи якусь особливу сторону операцій. Звіти можуть охоплювати як аналіз витрат, так і облік матеріалів, які використовуються відповідним відділом.

Таким чином, якщо фінансовий облік основний опір робить на повне і точне з'ясування та розкриття результатів операцій, виконаних підприємством, то управлінський облік допомагає керівництву досягти певних цілей.

14.4. Управлінський облік

Управлінській облік використовується для відображення внутрішніх операцій підприємства. Його значення полягає в тому, що облік і аналіз витрат і управлінський облік являють собою основну систему внутрішніх комунікацій господарської одиниці. Планування (складання кошторису) і контроль (вимірювання результатів діяльності) життєво необхідні як для підприємницьких, так і для бюджетних організацій. У кожному виді бізнесу необхідно керувати фінансовими і людськими ресурсами, а управлінський облік забезпечує для цього необхідний механізм.

Управлінський облік – це перш за все облік витрат і калькулювання собівартості готової продукції і виконаних послуг, техніко-економічне планування і аналіз виробничих витрат. Управлінський

облік охоплює значну частину бухгалтерського, статистичного, оперативного-технічного обліку і планування, а також частину економічного аналізу господарської діяльності.

Закордонний управлінський облік далеко не однорідний (однаковий). У ньому **основними є два напрями** – *американський* і *європейський*, останній характеризується головним чином німецьким обліком. Європейський виробничий облік передбачає точність обчислення собівартості продукції. У США головна ціль управлінського обліку – контроль за витратами виробництва як трансформована форма контролю за прибутками. Обчислення (калькулювання) собівартості продукції розглядається як другорядна справа. Сам термін “собівартість” в американській обліковій літературі відсутній. Значною мірою він замінюється поняттям “costs” (витрати) або “unit costs” (витрати з розрахунку на одиницю виробу).

У західноєвропейській обліковій літературі існує спеціальний термін – (німецький – “Selbstkoster” або французький “prix de revient”), що в перекладі на українську мову означає “собівартість”. У той час, як у США головний опір робиться на прибутки, європейські підприємства мають тенденцію вирівнювати найкращі і найгірші результати еластичним використанням резервів. В останні роки різниця між американським і європейським управлінським обліком дещо вирівнялася. На європейських підприємствах в оперативному обліку і контролі за витратами та прибутком використовуються такі поняття, як стандарт-кост, директ-кост (постійні та прямі витрати).

У США більшість фірм, які виконують урядові замовлення і зобов’язані давати покупцям точну калькуляцію собівартості виробів, стали більше уваги приділяти точному калькулюванню собівартості. Американський напрямок в обліку, крім США, характерний також для Англії, Австралії, англійських розвинутих держав, а також для Японії.

Управлінський облік, як і інші види обліку, передбачає в основному детальну класифікаційну схему обліковуваних витрат. Класифікація витрат може базуватися на різних ознаках. В управлінському обліку використовується класифікація, загальноприйнята і для вітчизняного обліку. Суть її полягає у віднесенні виробничих витрат до одного із трьох класів:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- виробничі накладні витрати.

Останній клас інколи називають загальнозаводськими накладними витратами (factory overhead costs). **Матеріальні витрати** і витрати на оплату праці вважаються прямими витратами (direct costs), в той час як загальнозаводські накладні витрати вважаються непрямими витратами (indirect costs). Прямі витрати можна віднести безпосередньо на відповідні вироби, непрямі розподіляються по виробах за прийнятою методикою.

Не менш важливим принципом класифікації витрат в управлінському обліку є **принцип еластичності**. Під еластичністю розуміється залежність розміру витрат від факторів, які впливають на витрати:

- обсяг випуску продукції;
- ступінь використання виробничих потужностей;
- організаційна структура підприємства та ін.

Наявність залежності витрат виробництва, тобто явище еластичності, означає поділ витрат за ступенем їх впливу на зміни масштабів виробництва: на змінні виробничі витрати і постійні виробничі витрати. В управлінському обліку, при обліку постійних і змінних витрат широко використовуються економетричні (графічні) і математичні методи обліку і аналізу.

Постійні витрати незалежно від обсягу виробництва залишаються на одному і тому ж рівні. Змінні витрати залежать від обсягу виробництва і змінюються у зв'язку з його коливанням.

Змінні витрати поділяють на пропорційні, прогресивні, дегресивні, регресивні, стрибкоподібні, реманентні і гнучкі. Пропорційні витрати мають прямо пропорційну залежність від обсягу виробництва. Як тільки пропорційні витрати перевищують розмір витрат, пов'язаних з експлуатацією виробничих потужностей, їх розмір буде збільшуватися пропорційно росту обсягів виробництва. Прикладом таких витрат можуть бути сировина і матеріали, які безпосередньо споживаються в процесі виробництва.

Прогресивні витрати збільшуються значно скоріше, ніж обсяги виробництва, наприклад, оплата праці виробничих працівників при відрядно-прогресивній системі.

Дегресивні витрати зростають повільніше, ніж об'єм виробництва. Прикладом таких витрат є витрати на енергію і паливо, мастильні матеріали, на поточний ремонт виробничого обладнання та ін.

Регресивні витрати відрізняються тим, що у зв'язку із збільшенням обсягів виробництва вони зменшуються. Наприклад, постійні

витрати із розрахунку на один виріб. Чим більше вироблено продукції, тим менші витрати на одиницю продукції.

Стрибокподібні витрати характерні для тих випадків, коли в напрямку підвищення або зниження переглядаються оптові ціни на сировину і матеріали, комплектуючі вироби, тарифи та послуги виробничого характеру і тарифні ставки заробітної плати. Ці зміни разові і викликають стрибкоподібне підвищення або зменшення витрат. особливо це помітно, коли мова йде про сировину і матеріали, які в середньому займають дві третини у витратах виробництва.

Реманентні (спізнюючі) витрати швидко зростають при збільшенні обсягів виробництва, значно повільніше зменшуються при його скороченні.

Змінні витрати змінюються по-різному, в залежності від обсягів виробництва, а в окремих випадках виступають як пропорційні, прогресивні або дегресивні.

Постійні витрати поділяються на *абсолютно-постійні* витрати підприємства (витрати без руху) і *умовно-постійні* витрати.

До *абсолютно-постійних* відносяться амортизаційні відрахування, які не залежать від ступеня використання основних засобів, до *умовно-постійних* витрати, пов'язані з підтриманням цих засобів у нормальному стані.

За умов інфляції особливої актуальності набуває поділ витрат залежно від зовнішньої форми їх виразу на періодичні і довгочасні (довгострокові, тривалі).

Періодичні витрати мають грошовий вираз у кожний момент їх виникнення, а **довгочасні** (довгострокові, тривалі) є результатом умовних бухгалтерських процедур і мають тривалий термін їх віднесення до витрат виробництва в грошовому виразі. Прикладом періодичних витрат може бути заробітна плата працівників заводоуправління, довгочасних (тривалих, довгострокових) – амортизація основних засобів. Такий порядок поділу витрат використовується в одному із варіантів обліку витрат.

Незалежно від способів класифікації витрат в управлінському обліку за основу приймається їх поділ на **постійні** і **змінювані**. Ця класифікація поширена в закордонному обліку для контролю за рівнем собівартості і рентабельності продукції.

Облік забезпечує відображення залежності витрат від змін обсягів виробництва, що дозволяє підрахувати **поріг рентабельності**, тобто

встановити такі обсяги виробництва, які повністю окупаються одержаними прибутками і продукція стає рентабельною. Поряд з порогом рентабельності на основі цієї класифікації постійних витрат можна визначити точку ліквідності.

Спостереження за точкою ліквідності дає можливість встановити найнижчий обсяг виробництва, при якому ще є можливість одержати дохід від реалізації. Коливання ліквідності може бути зафіксовано іноді раніше, ніж відсутність доходності (прибутку). Це сприяє прийняттю ефективних мір ще до того, як облік фінансових результатів визначить збитки.

Для обґрунтованого контролю витрати поділяють за суб'єктами (особами, які працюють на підприємстві): на **контролюючі** і **неконтролюючі**. Таку класифікацію витрат називають структурною або **правовою**. Ця класифікація має велике значення для управлінського обліку і контролю в об'єднаннях і підприємствах з багатоцеховою структурою і широко використовується в системі обліку витрат і результатів. У зв'язку з калькуляцією цін і потребами прийняття управлінських рішень розрізняють середні і граничні витрати.

Середні витрати розраховують шляхом розподілу повних витрат на всю випущену продукцію. Ці витрати малоприматні для аналізу.

Під граничними витратами слід розуміти пропорційно-змінні витрати, приріст яких на кожен заново виготовлену одиницю готової продукції постійний (не змінюється).

В управлінському обліку класифікація витрат не обмежується вказаними ознаками, тому при підготовці управлінських рішень доцільно розподіляти витрати на значні і незначні; витрати, яким можна і не можна запобігти; витрати, які можна допускати в періоди, сприятливі для кон'юнктури ринку, і витрати, які не допускаються ні за яких обставин та ін.

Розглянуті види класифікації витрат на виробництво обумовлюють різні варіанти їх обліку, організації і управління виробництвом.

Діючі зарубіжні системи обліку витрат класифікують за ступенем нормування витрат та повнотою їх відображення.

За ступенем нормування розрізняють **фактичні** (актуальні), **облікові** (обґрунтовані, стабільні) і **нормативні** (стандартні) системи; за повнотою відображення – **повні** (вони фіксують всі витрати) і **часткові** (фіксують тільки частину витрат) системи обліку витрат на виробництво.

Система обліку **повних фактичних витрат** традиційно використовується в бухгалтерському обліку, передбачає всебічне і точне відображення абсолютно всіх витрат. Але практично виконати це неможливо. Наприклад, амортизація нараховується за встановленими нормативами, а в дійсності знос основних засобів проходить (нараховується) індивідуально. У цій системі витрати поділяють на три групи: 1) за елементами; 2) за центрами відповідальності; 3) за готовими виробами. Непрямі витрати розподіляють за центрами відповідальності і готовими виробами за вибраними базами і згідно з установленими коефіцієнтами. Цей розподіл не залежить від ступеня використання виробничих потужностей; він визначається обсягом виробництва і його розподілом (завжди умовно) на завершене і незавершене. Розподіл непрямих витрат має умовний характер, тому що вибір бази розподілу визначає і результат розподілу цих витрат. Подвійний розподіл призводить до фальсифікації результатів виробництва. Це обумовлює обмежене використання даної системи обліку витрат, її непридатність для прийняття управлінських рішень і проведення контрольно-ревізійної роботи.

Система обліку нормативних витрат передбачає розвиток вищезгаданої. Її особливостями є те, що в ній використовуються так звані нормативні ціни (як правило, середні, але завжди тверді ціни на матеріали, енергію та послуги). При цій системі непрямі витрати не розподіляються, а обчислюються за раніше встановленими ставками, розмір яких або дорівнює досягнутому в минулому році рівню витрат, або обчислюється за даними річного виробничого плану і загальної планової суми непрямих витрат. Нормативні витрати розраховуються на підставі даних про середньорічне використання виробничих потужностей підприємства. Недоліком цієї системи є те, що при цьому не проводиться поділ на постійні і змінні витрати. Цій системі притаманні такі переваги: витрати мають зв'язок не з обсягом виробництва, а зі ступенем використання виробничих потужностей; аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних дозволяє контролювати ефективність господарського процесу, що забезпечує виключення необґрунтованих змін (коливань) собівартості.

Система обліку нормативних витрат ґрунтується на поданні адміністрації інформації про те, якими повинні бути виробничі витрати. Для фіксації прямих витрат використовуються нормативи (стандарти), а для фіксації непрямих – кошториси (бюджети). У зв'язку з

цим можна перерахувати очікувані нормативні витрати на фактичне використання виробничих потужностей. У процесі обліку виявляють відхилення фактичних загальних витрат від нормативних.

Система обліку змінних витрат передбачає відрахування неповної, зрізаної собівартості без непрямих (загальних) витрат. Ця система сформувалася у США в період великої депресії (1928 р.). Вона отримала назву *direct costing*, що означає калькуляцію за прямими витратами. Суть цієї системи зводиться до того, що прямі витрати розподіляються на готові вироби, а непрямі – на загальні фінансові результати того звітного періоду, в якому вони виникли. Отже, якщо по кожному виробу з виручки від реалізації (відпускної ціни) вирахувати змінні витрати, пов'язані з виробництвом виробу, то одержимо брутто – прибуток по кожному виробу. Сукупний брутто – прибуток реалізованих виробів призначається для покриття загальної суми постійних витрат. Така система обліку призводить до того, що постійні витрати не зіставляються із запасами готової продукції і не фіксуються в обсягах незавершеного виробництва. У зв'язку з цим розглянута система орієнтує бухгалтерський облік на процес реалізації, а це сприяє потребам вивчення ринку.

Нормативна (стандартна) система обліку змінних витрат має свої особливості. Облік витрат на виробництво і його результатів на сучасному етапі є багатограним. При цьому виділяють два основних підходи.

Перший підхід спрямований на калькулювання собівартості і контроль за витратами на кожний окремий вид готової продукції. Для нього характерний поділ всіх витрат на прямі і непрямі (загальні). Цей підхід призначається для обчислення повних витрат.

Другий підхід направлений на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння коректувати їх у залежності від змін ринкової кон'юнктури й інших зовнішніх факторів. При цьому відображається залежність витрат від змін в обсягах і структурі виробленої продукції, використовується класифікація витрат на змінні і постійні. Перший підхід зорієнтований на виробництво, а другий – на ринок.

“*Ринкові*” системи обліку у кожному звітному періоді забезпечують контроль за впливом розмірів витрат на обсяги готової продукції. Основним оціночним показником у цих системах виступає результат брутто, який називається внеском на покриття.

Результат бруто підраховується як різниця доходу від реалізації і змінних витрат, який забезпечує покриття постійних витрат і створення прибутку. Постійні витрати розглядаються в цих системах управлінського обліку як єдине ціле і не порівнюються з окремими виробами. Зорієнтований на ринок підхід до обліку витрат призвів до формування в економічно розвинutih державах нових варіантів обліку. Так, у США був розроблений облік змінних витрат, в Європі – облік покриття. Усі згадані варіанти дозволяють у певній мірі спростити облік витрат на виробництво. Це спрощення досягається за рахунок зведення обліку витрат на виробництво до обліку однієї змінної, а саме пропорційно-змінних витрат залежно від зміни обсягів і структури виробництва.

Перевагами ринкових систем обліку витрат є гнучкість і простота їх практичного використання при короткострокових розрахунках, характерних для підприємств із серійним чи масовим виробництвом, на впливають кон'юнктурні коливання. Недоліком цих систем є складний характер нарахування націнки на покриття постійних витрат, тобто бруто-результату, оскільки ця націнка включає, крім постійних витрат, ще і прибуток, тим самим витрати змішуються (переплутуються) з доходами. Ці обставини роблять орієнтовані на ринок системи обліку витрат на виробництво непридатними для прийняття середньо- і довгострокових рішень, характерних для підприємств з сезонним чи збільшеним вузькоасортиментним циклом.

Зближення цих підходів, спроби подолати їх недоліки і підсилити позитивні якості привело до виникнення в управлінському обліку змішаних варіантів систем обліку витрат на виробництво. На базі обліку часткових витрат на виробництво розроблені: багатоступеневий облік витрат; облік відшкодування постійних витрат; облік відшкодування найбільших стандартних витрат. На базі обліку повних витрат виникли: облік відносних індивідуальних витрат; облік витрат за факторами виробництва; функціональний облік витрат; структурний облік витрат і облік постійних розподільчих витрат.

Облік відшкодування постійних витрат на виробництво. Суть даного варіанта обліку витрат на виробництво зводиться до об'єднання обліку змінних витрат з обліком повних витрат. Постійні витрати обліковуються за допомогою відповідних процентних ставок. При цьому до прямих змінних витрат відносяться обчислені постійні витрати кожного наступного ступеня розрахунків.

Приклад

	Виріб "А"
1. Змінні витрати	44,50
2. Постійні витрати на один виріб (22,7% від п. 1)	
3. Всього	10,09/54,59
4. Постійні витрати за місцем виникнення (4,5% від п. 3)	
5. Всього	2,05/56,64
6. Постійні витрати центру відповідальності (7,5% від п. 5)	
7. Всього	
8. Постійні витрати підприємства (3,7% від п. 7)	3,55/60,19
9. Собівартість	1,66/61,85

14.5. Фінансовий облік і звітність

Фінансовий облік – це частина облікової інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства. Ці дані узагальнюються в документах фінансової звітності. Матеріальною базою функціонування підприємства є реальний основний капітал. До нього відносяться засоби, які мають матеріальну форму; вони купуються для використання у виробничому процесі протягом періоду, який перевищує один рік, і не призначаються для продажу. У цю категорію включаються споруди, машини і обладнання, транспорт, земля. Поточний облік основних засобів здійснюється за їх первісною вартістю, що означає витрати на придбання цих засобів, доставку і монтаж. Всі подальші витрати, пов'язані з покращанням їх якості, можуть також включатися в первісну вартість у тому випадку, якщо витрати збільшують потенційні можливості експлуатації таких засобів, наприклад, продовжують строк використання, покращують технічні параметри та ін. У протилежному разі ці витрати розглядаються і обліковуються як витрати поточного періоду.

На всі види основних засобів, крім землі, нараховується амортизація.

У розвинутих державах використовуються різні види амортизації. Вибраний підприємством метод амортизації повинен використовуватися систематично і найвірніше відображати фізичні, технічні і економічні особливості об'єктів, що амортизуються. Згідно з МСБО, основними методами амортизації є:

- виробничий метод ;
- метод рівномірного, прямолінійного списання вартості;
- метод прискореної амортизації ;
- метод спеціальної амортизації.

Метод амортизації базується на продуктивності даного об'єкта, на тому, що користь від об'єкта оцінюється за його підсумковим виробітком за весь період експлуатації у відповідних одиницях виміру (кількість виробленої продукції, відпрацьованих годин, кілометрів пробігу та ін.).

У цьому випадку амортизація об'єкта i -го року експлуатації розраховується за формулою:

$$Ai = (C - Li) * Pi / \sum_{i=1}^n Pi,$$

де C – первісна вартість об'єкту, що амортизується;

Li – ліквідаційна вартість в останньому i -му році експлуатації;

Pi – виробіток об'єкта в i -му році;

$\sum_{i=1}^n Pi$ – підсумковий виробіток за весь період експлуатації;

n – загальна кількість років експлуатації об'єкта.

Наприклад, для верстата вартістю 15 тис. дол. ліквідаційна вартість якого складає 1 тис. дол. і загальний виробіток 14 тис. маш.-год., амортизація для другого року експлуатації (використання), коли верстат повинен виробити (відпрацювати) 4 тис. маш.-год., дорівнюватиме 4 тис. дол. $(15-1)*4 / 14$.

Основним недоліком цього методу є те, що в окремих випадках неможливо визначити виробіток окремих об'єктів основних засобів чи позаоборотних активів. Часто залишкова вартість позаоборотних активів не залежить від ступеня інтенсивності їх використання (наприклад, при їх моральному зносі (старінні) та ін.).

При використанні методу рівномірного прямолінійного списання вартість об'єкта, що амортизується, списується рівними долями

протягом всього періоду його експлуатації. Недоліком методу західні економісти вважають те, що при цьому не враховується моральний знос і необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки використання об'єктів, що амортизуються.

Недоліки, які мають місце в розглянутих вище методах, можуть бути усунуті при використанні методів прискореної амортизації, суть якої полягає в тому, що в перші роки використання основних засобів списується основна частина їх первісної вартості.

Основними методами прискореної амортизації є метод суми років і метод зменшеного залишку.

Сума років – це сума, одержана від складання порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт. Наприклад, якщо строк використання верстата дорівнює чотирьом рокам, то сума років буде складати 10 (1+2+3+4). Згідно з цим методом, річна норма амортизації визначається як відношення залишку на даний рік строку експлуатації до підсумку років. Якщо амортизація нараховується за методом зменшеного залишку, то для норми амортизації використовується подвійна ставка відрахувань, розрахована за методом прямолінійного рівномірного списання.

У тих випадках, коли об'єкти, що амортизуються, мають галузеву специфіку і потребують надання додаткових податкових пільг, крім загальних методів амортизації, використовується ряд спеціальних методів. До спеціальних методів амортизації відносяться методи амортизації малоцінних позаоборотних активів.

Особливістю малоцінних позаоборотних активів, до яких відносяться інструменти і господарський інвентар, є те, що для цієї категорії засобів не розраховуються норми амортизації. Сума амортизаційних відрахувань визначається виходячи із вартості використаних за період малоцінних засобів: вартість на початок періоду плюс вартість засобів, які надійшли за період, мінус вартість засобів на кінець періоду. Цей метод отримав назву “методу запасів”.

У деяких державах, наприклад, в Японії, використовуються методи спеціальної амортизації, які обумовлені необхідністю надання додаткових пільг. Це, зокрема, метод первинної скидки, який дозволяє в доповнення до звичайної амортизації списувати в перший обліковий період придбання від 10 до 50% вартості основного капіталу. Цей метод використовується для деяких заводів і обладнання в мало-розвинених районах або в експериментальних галузях.

Таким чином, залишкова вартість основних засобів або реальних позаоборотних активів, які відображаються в балансі, можуть суттєво відрізнятись в залежності від того, який метод амортизації використовується компанією (об'єднанням).

У зарубіжних державах допустимо нарахування амортизації окремо для цілей бухгалтерського обліку і для оподаткування. Наприклад, у США діє система прискореного відшкодування витрат, згідно з якою для розрахунку прибутку, який належить оподаткуванню, підприємства використовують методи прискореної амортизації незалежно від методу бухгалтерського обліку.

Наступний об'єкт обліку, який відноситься до позаоборотних активів, – це невідчутні (нематеріальні) активи. До них відносяться засоби, які не мають фізично відчутної форми, але приносять компанії прибуток: ділова репутація фірми; патенти; товарні знаки; торгові марки; авторські права; ліцензії; витрати на наукові дослідження і дослідно-конструкторські розробки; витрати на програмне забезпечення ЕОМ. Облік нематеріальних активів, який передбачений МСБО, в основному не відрізняється від вітчизняного.

Розглянемо облік оборотних активів на підприємствах зарубіжних держав. До них відносяться матеріально-виробничі запаси, до складу яких входять: сировина і матеріали, готова продукція, незавершене виробництво.

Матеріально-виробничі запаси – це матеріальні активи, які призначені для реалізації протягом ділового циклу; виробничого споживання підприємством; виробничого споживання і виготовлення продукції, передбаченої для реалізації.

Згідно з вимогами МСБО, основною базою оцінки матеріально-виробничих запасів є собівартість. Під собівартістю матеріально-виробничих запасів розуміють прямі та непрямі витрати, необхідні для того, щоб придати тому чи іншому компоненту матеріально-виробничих запасів діючий вигляд і доставити його до певного місця (МСБО-2. “Запаси”). Витрати на придбання цих запасів змінюються в результаті коливання цін на ці товари, у зв'язку з чим один і той же вид товару може мати різну собівартість залежно від строків його купівлі. При великій кількості запасів важко визначити фактичну собівартість товарів, які перебувають у переробці, і товарів, які залишилися на складі. Щоб скасувати цю проблему, в західному обліку використовується припущення, згідно з яким послі-

довність надходження запасів до переробки трактується не як потік фактичних одиниць товарів, а як рух їх собівартостей. Виходячи з концепції руху собівартостей, згідно з МСБО, використовують такі методи оцінки запасів:

за собівартістю кожної одиниці закуплених запасів;

за середньою собівартістю;

за собівартістю перших за часом закуплених товарів;

за собівартістю останніх за часом закуплених товарів та ін.

Метод оцінки, виходячи із визначення собівартості одиниці закуплених запасів, по суті означає облік їх руху за фактичного собівартістю. Для використання цього методу необхідний фізичний розподіл усіх закуплених товарно-матеріальних цінностей, що за умов великого серійного виробництва зробити практично неможливо.

При оцінці запасів за середньою собівартістю використовують відповідні формули розрахунків середніх величин. Наближення результату в цих випадках компенсується простотою і об'єктивністю обчислень, а також тим, що застосування цього методу не дає можливості маніпулювати показником звітного прибутку в такій мірі, як при використанні методів “Фіфо” і “Ліфо”.

Оцінка запасів за методом “Фіфо” ґрунтується на припущенні того, що запаси використовуються в тій же послідовності, в якій закуповуються підприємством (перша партія до надходження, перша до витрачання), тобто ті запаси, які першими надійшли до виробництва, повинні бути оцінені за собівартістю перших за часом купівлі.

Наслідком використання цього методу є те, що запаси на кінець періоду оцінюються за їх фактичною собівартістю, а в собівартості реалізованої продукції обліковується ціна найперших закупок товарів (сировини). У зв'язку з цим при оцінці запасів за методом “Фіфо” в умовах підвищення цін прибуток підприємства, одержаний за звітний період, буде збільшений.

Суть методу “Ліфо” ґрунтується на тому, що надходження запасів до виробництва (продажу) оцінюється за собівартістю останніх за часом купівлі (остання партія до надходження, перша до витрачання). Цей метод дозволяє більш точно визначати собівартість реалізованої продукції і прибуток від реалізації. Поряд з цим він впливає на неточне визначення собівартості запасів на кінець періоду. Вибір методу оцінки матеріально-виробничих запасів впливає на прибуток підприємства.

Собівартість є базою для оцінки матеріально-виробничих запасів. Проте у випадках, коли ринкова ціна цих запасів менша собівартості, то за правилом нижчої із двох оцінок в обліку використовується ринкова ціна.

Основою системи обліку і контролю за товарно-матеріальними цінностями в зарубіжних компаніях є аналітичний облік, тобто контрольний облік окремих матеріальних позицій, основні принципи і методи якого не відрізняються від вітчизняного обліку матеріалів і готової продукції.

Найбільш ліквідна частина оборотних активів підприємства – це грошові кошти, що є в касі і на поточних рахунках в установах банків. Грошові кошти використовуються для поточних платежів, а ті грошові кошти, на використання (витрати) яких встановлені відповідні обмеження і які не можуть-бути зняті з банківського рахунку протягом відповідного циклу, а також грошові кошти, не призначені для поточних платежів, не включаються до складу оборотних активів.

Грошові кошти – це монети, банкноти і валюта, депозити в банку, які можуть бути використані підприємством. До грошових коштів також відносяться банківські переказні векселі, грошові перекази, чеки касирів банку. Грошові кошти обліковуються за їх об'явленою вартістю.

До оборотних активів відносяться також цінні папери, що легко реалізуються, які приносять доход власнику у вигляді процентів чи дивідендів. Ці папери у разі необхідності можуть бути реалізовані на ринку цінних паперів і перетворені в готівкові грошові кошти. Купівля цінних паперів проводиться не з метою завоювання ринків збуту чи розповсюдження впливу на інші компанії, а для вигідного розміщення вільних грошових коштів. Цінні папери, що легко реалізуються, поділяють на короткострокові свідоцтва; боргові обов'язки і цінні папери, які дають право власності.

Прикладом короткострокових свідоцтв є комерційні папери і казначейські векселі.

Комерційні папери – це обов'язки великих компаній, які не мають спеціального забезпечення, випускаються на період від 30 до 270 днів. Залучати грошові кошти шляхом випуску комерційних паперів вигідно, тому що оплачувані за ними проценти нижче банківських процентів, які нараховуються за надані займи клієнтам.

Казначейські (державні) векселі – це короткострокові зобов'язання Федерального уряду, які кожного тижня продаються на строк від 31 дня до 182 днів. Їх ціна коливається в межах від 10 тис. до 1 млн. дол. США.

Крім комерційних паперів і казначейських векселів, короткострокові свідоцтва можуть бути у вигляді акцептованого банком векселя; згоди про перекупку; депозитних сертифікатів; євродоларів.

Вексель, акцептований банком – простий вексель про торгову угоду між двома контрагентами, який є його гарантом. Такі векселі мають обіг поза межами біржового ринку цінних паперів.

Згода про перекупку – це угода, за якою дилер продав короткострокові цінні папери інвестору і зобов'язується їх заново викупити через декілька днів.

Ринок **депозитних сертифікатів** не відрізняється від вітчизняного ринку цінних паперів.

Євродоларами називаються доларові депозити США в іноземних банках. Термін вкладу визначається вкладником і може бути обмежений однією добою. Вклад повинен бути не менше 100 тис. дол., ставка процента урядом не регулюється. Цей вид цінних паперів особливо інтенсивно використовується в діяльності великих корпорацій. Ця категорія цінних паперів в обліку і звітності може відноситися до грошових коштів.

Боргові зобов'язання, що легко реалізуються – це облігації держави і корпорацій. Цінні папери, що легко реалізуються, дають право власності – це привілейовані і звичайні акції, закуплені підприємствами на строк до одного року.

У США і західноєвропейських державах підприємства вкладають засоби в короткострокові цінні папери держави. В Японії основна частина подібних короткострокових вкладів приходить на приватні корпорації. Короткострокові цінні папери обліковуються і відображаються в звітності згідно з правилом нижчої з двох оцінок за собівартістю або ринковою ціною. Проте, наприклад, в Японії це правило не є безумовним і залишається на розсуд підприємств. Під собівартістю цінних паперів, що легко реалізуються, розуміють їх купівельну ціну і витрати, пов'язані з їх придбанням, це комісійні нагороди брокерам і податки. Комісійні нагороди брокерам виплачуються як при купівлі, так і при продажу цінних паперів. Наприклад, в США ці комісійні коливаються від 1 до 3% проданої ціни для партії (лота) в 1 тис. акцій

і менше і від 12,5 дол. до 30 дол. за 100 акцій для лотів від 1 тис. до 100 тис. акцій.

Податки за переказ акцій сплачують лише продавці цінних паперів. Згідно з МСБО, в обліку цінних паперів, які легко реалізуються, формуються такі показники: сукупна собівартість і ринкова ціна короткострокових цінних паперів; валові нереалізовані прибутки і збитки; чистий прибуток або збиток. Під одержаними прибутками чи понесеними збитками розуміють прибутки чи збитки, які виникли від продажу цінних паперів внаслідок розходжень між їх собівартістю та ринковою ціною. Нереалізовані прибутки і збитки – це різниця між собівартістю і ринковою ціною паперів, які є на відповідну дату. Зміни в оцінці паперів на ринку обліковуються при розрахунках вартості активів і чистого прибутку підприємства, навіть якщо ці папери не були продані в звітному періоді.

Довгострокові цінні папери в обліку відносять до групи довгострокових інвестицій. Довгострокові інвестиції займають проміжний стан між оборотними і необоротними активами підприємства. Оцінка довгострокових інвестицій в акції інших компаній для поточного обліку і звітності залежить від того, якою долею (частиною) акцій даної компанії володіє інвестор. Якщо він володіє менше ніж 20 % акцій компанії, то інвестиції оцінюються за собівартістю, включаючи всі витрати на їх придбання. Одержані за цими акціями дивіденди інвестор відображає як позареалізаційні доходи. Якщо підприємство володіє від 20 до 50 % акцій іншого підприємства, то вважається, що підприємство інвестор має значний вплив на те підприємство, акції якого закупаються, проте не має можливості контролювати його діяльність. У цьому випадку для оцінки інвестицій використовується метод участі, суть якого полягає в тому, що обсяг інвестицій збільшується на відповідну частину інвестора в прибутках цього підприємства (або зменшується на частину в збитках цього підприємства), при утриманні інвестором цих дивідендів інвестиції зменшуються на суму цих дивідендів. Якщо підприємство володіє більше ніж 50 % акцій іншого підприємства, підприємство-інвестор розглядається як головне підприємство, а об'єкт інвестування – як дочірнє. У цьому випадку застосовується метод консолідації, тобто активи і обов'язки, доходи і витрати підприємства – об'єкта інвестування включаються в активи і обов'язки, доходи і витрати підприємства-інвестора. Таким чином,

ці дві компанії розглядаються як одна одиниця обліку, відносно якої складається звітність, яка іменується консолідованою.

Фінансова звітність. Згідно з МСБО, фінансова звітність охоплює баланси, звіти про доходи (рахунки прибутків і збитків); звіти про зміни фінансового стану, звіт про рух грошових коштів, зауваження та інші допоміжні матеріали, які є частиною фінансових звітів. За звичайних умов фінансові звіти готуються чи друкуються один раз на рік і є об'єктом аудиторського висновку. МСБО застосовуються у фінансових звітах комерційних, виробничих і торговельно-промислових підприємств. Відповідальність за підготовку фінансових звітів і адекватне розкриття інформації несе керівництво підприємства.

Під час складання звітності **необхідно** дотримуватися відповідних вимог, які мають деякі обмеження на інформацію, що включається у звітність, а саме:

1) оптимальне співвідношення витрат і вигоди (користі), які означають, що витрати на складання звітності повинні мати розумне співвідношення з одержуваними з неї користі (вигоди);

2) оглядність (розглядалася раніше) як продовження принципу консерватизму в обліку;

3) конфіденційність, яка потребує, щоб у звітності підприємства містилась інформація, яка б не зашкодила підприємству.

Баланс підприємства відображає фінансове положення підприємства на відповідну дату. Згідно з МСБО, баланс розкриває зміст трьох найважливіших категорій: активів, обов'язків і капіталу.

Активи характеризують господарські засоби підприємства за їх складом і напрямком вкладень, відображаються в активі балансу, а обов'язки чи джерела утворення цих засобів, а також власний капітал фіксуються в пасиві балансу.

В адресній частині балансу відображаються найменування господарського об'єкта (підприємства), дата, на яку складено баланс. Найменування об'єкта повинно відповідати назві, записаній в юридичних документах при його створенні, і відповідати статусу підприємства.

Незалежно від того, що у всіх країнах баланс принципово визначають однаково, розміщення його статей відрізняється багатогранністю. Так, в Англії пасив балансу розміщується ліворуч; а актив – праворуч. Деякі підприємства на відміну від горизонтальної форми балансу

використовують вертикальну форму, коли спочатку наводяться статті активу балансу, а потім статті пасиву балансу або навпаки.

В основі розміщення статей балансу знаходиться критерій ліквідності (можливість перетворення засобів підприємства в грошову готівку), який є одним із найбільш важливих показників діяльності фірми при оцінюванні стабільності та фінансового стану. Статті балансу підприємств розміщують від найбільш до найменш ліквідних – США. Японія (табл. 14.3) або навпаки – держави Західної Європи (табл. 14.4).

Таблиця 14.3

Загальна схема балансу підприємств США

Актив балансу

I. Оборотні активи

1. Грошові кошти:

а) в банках,

б) в касі.

2. Цінні папери, що легко реалізуються.

3. Рахунки покупців.

4. Депозити.

5. Аванси службовцям.

6. Витрати майбутніх періодів.

7. Матеріально-виробничі запаси за нижчою із двох оцінок – собівартість або ринкова ціна:

а) скидки за витратами матеріально-виробничих запасів (вираховують);

б) готова продукція;

в) незавершене виробництво;

г) сировина;

д) інші запаси.

II. Позаоборотні активи

1. Земля.

2. Споруди.

3. Машини і обладнання.

4. Інструменти.

5. Транспорт.

6. Конторське обладнання.

7. Амортизація.

8. Ціна фірми за собівартістю.

Пасив балансу

I. Короткострокові обов'язки

Банківський овердрафт (це фінансування банком операцій компанії поза межами суми, яка є на рахунку в даному банку).

Рахунки за основними операціями до платежів.

3. Податок до платежу.

4. Накопичені обов'язки.

5. Заборгованість, пов'язана з виплатою процентів за короткостроковими обов'язками.

II. Довгострокові обов'язки

Кредити банку.

2. Позики під нерухомі засоби.

III. Акціонерний капітал

Капітал, дозволений до випуску.

1. Випущений капітал – загальні акції.

2. Доповнюючий капітал.

3. Нагромаджений прибуток.

Таблиця 14.4

Загальна схема балансу підприємств ФРН

Актив

A. Основні активи

I. Нематеріальні предмети майна

1. Концесії, промислово охоронні права й інші права та цінності, а також ліцензії на такого роду права і цінності.

2. Ціна фірми.

3. Розрахунки проведені у залік.

II. Основні активи у майновій формі

1. Земельна власність, подібні права на земельні ділянки і споруди, включаючи споруди на чужих земельних ділянках.

2. Технологічні установки і машини.

3. Інші установки, заводське і конторське обладнання.

4. Розрахунки, проведені в залік і незавершене будівництво.

III. Фінансові основні активи

1. Паї у споріднених підприємствах, які включені у звіт концерну.

2. Позички, надані спорідненим підприємствам, які включені до звіту концерну.

3. Паї у споріднених підприємствах, які не включені до звіту концерну.

4. Позички надані спорідненим підприємствам, які не включені до звіту концерну.

5. Цінні папери основних активів.

6. Інші позики і кредити.

Б. Оборотні активи

I. Запаси

1. Сировина, допоміжні матеріали і паливо.

2. Незавершене виробництво, невиконані послуги.

3. Готові вироби і товари.

4. Розрахунки, які проведені до заліку.

II. Вимоги і інші майнові предмети

1. Вимоги постачання і послуги.

2. Вимоги по відношенню до споріднених підприємств, які включені до звіту концерну.

3. Вимоги по відношенню до споріднених підприємств, які не включені до звіту концерну.

4. Інші майнові предмети.

III. Інші майнові предмети

1. Паї у споріднених підприємствах, які включені до звіту концерну.

2. Власні паї.

3. Інші цінні папери

IV. Чеки, кошти у касі, внесені до федерального банку, поточні коштові внески і внески у кредитних установах

V. Витрати майбутніх періодів

Пасив

A. Власний капітал

I. Статутний капітал

II. Резерв капіталу

III. Резерви які утворюються за рахунок прибутку

1. Резерв обов'язковий, який передбачений законом.

2. Резерв для власних паїв.

3. Статутні резерви.

4. Інші резерви, які створюються за рахунок прибутку.

IV. Перехід прибутку (збитку) з минулих господарських років

V. Чистий приріст (дефіцит)

Б. Резервні відрахування

1. Пенсійні резервні відрахування і подібні обов'язки.

2. Податкові резервні відрахування.

3. Інші резервні відрахування.

В. Обов'язки

1. Випущені облігації (в тому числі облігації, які забезпечені правом обміну на акції).

2. Обов'язки перед кредитними установами.

3. Одержані авансові виплати згідно з замовленнями.

4. Обов'язки з поставок і послуг.

5. Обов'язки прийнятих до оплати переказних векселів і встановлених власних векселів.

6. Обов'язки перед спорідненими підприємствами, які включені до звіту концерну.

7. Обов'язки перед спорідненими підприємствами, які не включені у звіт концерну.

8. Інші обов'язки.

в т.ч.: з податків,

із соціального страхування.

Г. Доходи майбутніх періодів

Звіт про доходи. Звіт про доходи або звіт про прибутки – це опис окремих обставин, які обумовили той чи інший результат діяльності підприємства за відповідний період.

Звіт про прибутки може формуватися методом витрат на досягнений оборот – американський варіант або методом загальних витрат – європейський варіант. Ці методи рівноцінні, оскільки мають рівноцінний підсумок, тобто прибуток, який лише по-іншому розраховується. У вітчизняній практиці статті звіту про прибутки за змістом не відрізняються від статей формування і розподілу прибутку.

Це не стосується таких статей: надзвичайні доходи; і витрати, які включають доходи або витрати підприємства, що виникають за межами звичайної комерційної діяльності, або доходи і витрати, які рідко виникають, а також інші суми. Надзвичайний підсумок, або результат, – це загальна сума від надзвичайних доходів і витрат.

Перевагами методу витрат на оборот є:

1) отримання зв'язку між виручкою від реалізації і витратами підприємства;

2) використання функціонального обліку при складенні звіту (дозволяє отримати уявлення про структуру витрат підприємства);

3) більш широке розповсюдження у світовій практиці.

Перевагами методу загальних витрат є:

- 1) подання в звітності загального обсягу виробництва, робіт, послуг, за період;
- 2) відкритий показ важливих видів витрат;
- 3) переваги з погляду розрахунків, тому що не існує необхідності організації обліку витрат;
- 4) більша інформованість на підприємствах з продовженим циклом виробництва.

“Звіт про зміни у фінансовому положенні” і “Звіт про рух грошових коштів”. Згідно з МСБО, до річного фінансового звіту включається звіт про зміни у фінансовому положенні. У ньому відображається динаміка джерел фінансових засобів підприємства і дані про напрямки використання цих засобів за звітний період.

Як правило, під фінансовими засобами підприємства розуміють чисті оборотні активи – різницю між оборотними активами підприємства і його короткостроковими обов’язками. Чисті оборотні активи необхідні для підтримки стійкого фінансового стану підприємства, оскільки їх наявність означає, що воно не тільки спроможне погасити свої короткострокові обов’язки в поточного році, але також має фінансові ресурси для відтворення своєї діяльності. Чисті оборотні активи є індикатором цілеспрямованості вкладень засобів у відповідне підприємство для інвесторів і кредиторів.

Іншою формою звіту, яка також характеризує зміни у фінансовому положенні є “Звіт про рух грошових коштів”. Його особливістю є те, що всі зміни у фінансових ресурсах підприємства розглядаються як рух грошових коштів.

У деяких державах звітам про рух грошових коштів приділяється особлива увага. Так, у США з 1988 р. діє стандарт, згідно з яким підприємство складає лише звіт про рух грошових коштів замість звіту про зміни у фінансовому стані. Це мотивується тим, що такий підхід дозволяє більш об’єктивно оцінити ліквідність підприємства за умов інфляції.

Звіт про рух грошових коштів дозволяє користувачам оцінити майбутні надходження грошових коштів, здатність підприємства погасити свою заборгованість і виплатити дивіденди, провести аналіз необхідності залучення додаткових фінансових ресурсів.

До складу річного звіту належать також додатки, які пояснюють і доповнюють баланс і звіт про прибутки. Доповідь про загальний стан справ і шляхи його розвитку. Публікація річного звіту є обов’язковою для економічно розвинутих держав.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Про бухгалтерський облік та звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996. – Харків, 1999.
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Мінфін. України, 30.11.1999 р., № 291 // – Харків, 1999.
3. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Мінфін. України, 30.11.1999 р., № 291 // – Харків, 1999.
4. Білоусько В.С., Беленкова М.І. Теорія бухгалтерського обліку: Курс лекцій. – Х., 1996. – с. 180.
5. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / За ред. Ф.Ф.Бутиця. – Житомир: ЖІПІ, 2000.
6. Бухгалтерский учет: Учебник / И.Е.Тишков, А.И.Болдинова, Т.Н.Дементей и др.; Под. общ. ред. И.С.Тишкова. – Минск: Высш. шк., 1994. – 688 с.
7. Білоусько В.С. Система счетов и отражение на них хозяйственных операций: Лекция. – Х., 1987. – 35 с.
8. Білоусько В.С. Етапи та історія розвитку теорії бухгалтерського обліку. – Х., 1999. – 32 с.
9. Білоусько В.С., Беленкова М.І. Теорія бухгалтерського обліку. Навчальний посібник. – К.: Мета, 2002. – 240 с.
10. В.С.Білоусько, М.І.Беленкова. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: Кондор, 2006. – 424 с.
11. Галкин А.Ф., Войчук Г.И., Огийчук Н.Ф. Теория бухгалтерского учёта. – М.:Статистика, 1976. – 340 с.
12. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку. – К.: Вища шк., 1986. – 310 с.
13. Кузьминский А.Н. Теория бухгалтерского учёта. – К.: Высш. шк., 1990. – 253 с.
14. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.
15. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 271 с.
16. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 279 с.
17. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981.
18. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
19. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник. – К.: А.С.К., 2000.
20. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч посіб. – К.: Знання, 2004 – 444с.
21. Періодичні видання : «Бухгалтерський облік і аудит», «Баланс», «Головбух», «Все про бухгалтерський облік», «Вісник бухгалтера і аудитора України», «Банківська справа», «Фінанси України», «Статистика України», «Економіка України».

ЗМІСТ

Передмова.....	3
Програма	5

МОДУЛЬ (ТЕМА) 1.

Загальна характеристика і функції господарського обліку	9
1.1. Загальні положення	9
1.2. Характеристика господарського обліку, його виникнення та розвиток	13
1.3. Види господарського обліку та їх методологічна єдність.....	15
1.4. Вимірники, що застосовують в обліку	21
1.5. Мета й основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.....	22
1.6. Завдання, вимоги та функції бухгалтерського обліку	24
1.7. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності.....	26

МОДУЛЬ (ТЕМА) 2.

Предмет і метод бухгалтерського обліку.....	30
2.1. Загальна характеристика предмета бухгалтерського обліку ...	30
2.2. Господарські активи (засоби), джерела їх утворення як об'єкти бухгалтерського обліку та їх класифікація	31
2.3. Класифікація господарських активів (засобів виробництва) та джерел їх утворення за економічним призначенням і ознаками	34
2.4. Класифікація господарських активів (засобів) за складом і розміщенням та за джерелами їх утворення.....	43
2.4.1. Класифікація господарських активів (засобів) за складом і розміщенням	43
2.4.2. Класифікація господарських активів (засобів) за джерелами їх утворення (класифікація джерел господарських активів).....	48
2.5. Загальна характеристика господарських процесів.....	50
2.6. Загальна характеристика та елементи методу бухгалтерського обліку.....	51

МОДУЛЬ (ТЕМА) 3.

Бухгалтерський баланс.....	63
3.1. Бухгалтерський баланс, його зміст і будова	63
3.2. Структура бухгалтерського балансу.....	65
3.3. Зміни в бухгалтерському балансі, зумовлені господарськими операціями (типи змін у балансі)	71

МОДУЛЬ (ТЕМА) 4.

Система рахунків і відображення в них господарських операцій82

4.1. Суть, призначення та будова рахунків бухгалтерського обліку.....	82
4.2. Характеристика рахунків бухгалтерського обліку господарських активів (активні) і джерел їх утворення (пасивні). Особливості активно-пасивних рахунків і господарських процесів	84
4.3. Подвійний запис (подвійне відображення), його суть і значення. Кореспонденція рахунків. Прості та складні кореспонденції рахунків	91
4.4. Хронологічна і систематична реєстрація господарських операцій в бухгалтерському обліку	94
4.5. Суть і призначення синтетичних та аналітичних рахунків. Субрахунки	96
4.6. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.....	101

МОДУЛЬ (ТЕМА) 5.

Класифікація і план рахунків бухгалтерського обліку.....139

5.1. План рахунків бухгалтерського обліку – основа організації обліку на підприємствах	139
5.2. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку	159
5.2.1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом	160
5.2.2. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за призначенням та структурою	164

МОДУЛЬ (ТЕМА) 6.

Оцінка та калькуляція177

6.1. Оцінка і калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку, їх суть та характеристика	177
---	-----

МОДУЛЬ (ТЕМА) 7.

Методологічні основи обліку господарських процесів185

7.1. Методологічні основи обліку обороту (обігу) господарських активів (засобів) на підприємствах. Стадії руху господарських засобів і значення відокремленого відображення їх у бухгалтерському обліку	185
7.2. Суть, характеристика та особливості обліку процесу постачання.....	188
7.2.1. Особливості обліку придбання (купівлі) предметів праці (оборотних засобів)	188
7.2.2. Особливості обліку придбання основних засобів.....	191
7.3. Методологія обліку процесу виробництва.....	194

7.3.1. Суть і характеристика виробництва, витрати на виробництво та їх класифікація	194
7.3.2. Характеристика рахунків для обліку витрат і виходу продукції. Особливості бухгалтерського обліку витрат і виходу продукції.....	198
7.3.3. Відображення на рахунках одержаної продукції, виконаних робіт і наданих послуг. Калькуляція виробничої собівартості продукції, робіт і послуг.....	206
7.4. Суть, характеристика та особливості відображення в поточному обліку процесу реалізації	209

МОДУЛЬ (ТЕМА) 8.

Документація як елемент методу бухгалтерського обліку.....	255
8.1. Загальні поняття про документи та бухгалтерську документацію	255
8.2. Класифікація документів	256
8.3. Реквізити бухгалтерських документів. Порядок оформлення та опрацювання бухгалтерських документів	260
8.4. Документооборот та його організація. Організація зберігання документів	264

МОДУЛЬ (ТЕМА) 9.

Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку.....	269
9.1. Суть та значення інвентаризації.....	269
9.2. Види інвентаризації.....	272
9.3. Порядок проведення й оформлення результатів інвентаризації	273

МОДУЛЬ (ТЕМА) 10.

Облікові реєстри і форми бухгалтерського обліку.....	283
10.1. Реєстри бухгалтерського обліку, їх суть, призначення, види і форми. Способи і техніка запису в облікові реєстри	283
10.2. Способи виправлення помилок у бухгалтерському обліку	291
10.3. Форми бухгалтерського обліку і їх історичний розвиток. Принципи побудови форм бухгалтерського обліку та перспективи їх розвитку в сучасних умовах	291
10.3.1. Меморіально-ордерна форма обліку.....	293
10.3.2. Журнал-Головна форма обліку.....	294
10.3.3. Особливості організації журнально-ордерної форми обліку	296
10.3.4. Автоматизована форма бухгалтерського обліку.....	300

МОДУЛЬ (ТЕМА) 11.	
Основи бухгалтерської звітності.....	325
11.1. Сутність і призначення бухгалтерської звітності.....	325
11.2. Основний зміст, порядок складання і затвердження бухгалтерської звітності. Консолідація звітності	327
МОДУЛЬ (ТЕМА) 12.	
Основи організації бухгалтерського обліку.....	331
12.1. Основні принципи організації бухгалтерського обліку.....	331
12.2. Централізований і децентралізований бухгалтерський облік. Планування організації бухгалтерського обліку на підприємстві.....	334
12.3. Бухгалтерський апарат, його структура, функції та організація праці	338
12.4. Права, обов'язки та відповідальність головних бухгалтерів	340
МОДУЛЬ (ТЕМА) 13.	
Етапи та історія розвитку теорії бухгалтерського обліку.....	342
МОДУЛЬ (ТЕМА) 14.	
Облік за кордоном.....	358
14.1. Основні принципи обліку в державах світової співдружності. Міжнародні стандарти	358
14.2. Історія створення Комітету міжнародних стандартів обліку (КМСО), його функції, повноваження та обов'язки.....	364
14.3. Основні положення діючих міжнародних стандартів обліку (МСБО).....	369
14.4. Управлінський облік	375
14.5. Фінансовий облік і звітність.....	383
Список використаної літератури.....	397
Зміст	398

Навчальне видання

***Білоусько Володимир Семенович,
Беленкова Марья Іванівна та ін.***

ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Навчальний посібник

Видання 6-те, доповнене.

Відповідальний за випуск
Комп'ютерна верстка
Обкладинка

О. В. Діордійчук
Д. М. Алексєєв
В. С. Жиборовського

Підписано до друку 28.05.2009. Формат 60 x 84¹/₁₆.
Папір офсетний. Гарнітура Таймс.
Друк офсетний. Умовн. друк. арк. 23,48.
Тираж **** прим. Зам.

Видавництво “Алерта”
04210, м. Київ, а/с 112.
Тел.: (044) 223-15-25, 223-15-30.
E-mail: alerta@ukr.net, веб-сайт: www.alerta.kiev.ua
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 788 від 29.01.2002