

**ДАНЬКІВ Й.Я., ЛУЧКО М.Р., ОСТАП'ЮК М.Я.**

**ТЕОРІЯ  
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

**Ужгород 2001**

**ББК 65.052. (4 УКР)**

**УДК 657**

**Д 76**

**Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я.** В навчальному посібнику в стислій формі розглянуто методологічні аспекти теорії бухгалтерського обліку з врахуванням особливостей сучасних економічних перетворень, що здійснюються в Україні та вимог Міжнародних стандартів обліку.

Навчальний посібник розрахований на студентів вищих економічних навчальних закладів та для всіх тих, хто хоче вивчити теоретичні основи бухгалтерського обліку.

Рецензенти: **Мікловда Василь Петрович** - член-кореспондент Національної академії наук України, професор, доктор економічних наук, декан економічного факультету Ужгородського національного університету, заслужений працівник народної освіти України;

**Єфіменко Василь Іванович** - декан обліково-економічного факультету, професор кафедри обліку і аудиту в промисловості Київського національного економічного університету, заступник головного редактора журналу "Бухгалтерський облік і аудит", член методологічної ради по бухгалтерському обліку при Міністерстві фінансів України

Схвалено до друку редакційно-видавничою радою Ужгородського національного університету 24 травня 2001 року, протокол №2.

ISBN 966-7400-17-6

© Даньків Й.Я., Лучко М.Р.,  
Остап'юк М.Я., 2001

## З М І С Т

	Стор.
Вступ .....	5
<b>Розділ 1. Бухгалтерський облік, його предмет і об'єкти .....</b>	<b>6</b>
1.1. Історія розвитку і поняття про господарський облік, його зміст у різних суспільних формаціях .....	6
1.2. Вимоги, що ставляться до обліку, облікові вимірники .....	9
1.3. Види господарського обліку, їх зміст та взаємозв'язок .....	10
1.4. Функції бухгалтерського обліку .....	12
1.5. Завдання бухгалтерського обліку .....	13
1.6. Предмет бухгалтерського обліку .....	14
1.6.1. Визначення предмету бухгалтерського обліку .....	14
1.6.2. Об'єкт бухгалтерського обліку – господарські засоби .....	15
1.6.3. Об'єкт бухгалтерського обліку – джерела господарських засобів ..	18
1.6.4. Об'єкт бухгалтерського обліку – господарські процеси .....	20
<b>Питання для самопідготовки та самоконтролю .....</b>	<b>21</b>
<b>Розділ 2. Методологія бухгалтерського обліку .....</b>	<b>21</b>
2.1. Загальне поняття про методологію, метод бухгалтерського обліку та його складові .....	21
2.2. Документування господарських операцій .....	24
2.2.1. Загальне поняття про первинне спостереження .....	24
2.2.2. Зміст, структура та вимоги, що ставляться до документів .....	26
2.2.3. Класифікація бухгалтерських документів .....	27
2.2.4. Документообіг, порядок обробки та заповнення документів .....	29
2.3. Оцінка та калькуляція об'єктів обліку .....	31
2.3.1. Суть та значення вартісного вимірювання .....	31
2.3.2. Оцінка об'єктів бухгалтерського обліку .....	31
2.3.3. Поняття про калькуляцію, види калькуляцій .....	33
2.4. Система рахунків бухгалтерського обліку та подвійний запис .....	34
2.4.1. Поняття про рахунки бухгалтерського обліку та їх будова .....	34
2.4.2. Суть подвійного запису та його значення .....	37
2.4.3. Кореспонденція рахунків, бухгалтерські проводки .....	38
2.4.4. Поняття про синтетичні та аналітичні рахунки, субрахунки .....	40
2.4.5. Узагальнення даних поточного обліку, обороти і відомості за рахунками синтетичного та аналітичного обліку .....	43
2.4.6. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку .....	47
2.4.7. План рахунків бухгалтерського обліку .....	52
2.5. Інвентаризація в бухгалтерському обліку .....	53
2.6. Бухгалтерський баланс, його будова та зміст .....	57
2.6.1. Історичні аспекти виникнення і розвитку балансу .....	57
2.6.2. Будова та зміст балансу .....	58
2.6.3. Класифікація балансів .....	60
2.6.4. Зміни в балансі під впливом господарських операцій .....	61

2.7. Загальні поняття про бухгалтерську (фінансову) звітність .....	65
<b>Питання для самопідготовки та самоконтролю .....</b>	<b>70</b>
<b>Розділ 3. Сучасне трактування господарських процесів</b>	
<b>як об'єктів бухгалтерського обліку .....</b>	<b>71</b>
3.1. Основи поточного обліку діяльності підприємства .....	71
3.2. Облік процесу заснування (створення) підприємства .....	72
3.3 Облік процесу діяльності підприємства.....	73
3.3.1 Поточний облік процесу постачання .....	73
3.3.2 Облік процесу виробництва, виконання робіт та послуг .....	75
3.3.3. Поточний облік процесу реалізації .....	78
3.3.4. Облік процесу припинення діяльності .....	79
<b>Питання для самопідготовки та самоконтролю .....</b>	<b>79</b>
<b>Розділ 4. Організація облікової інформації в ринковій економіці .....</b>	<b>80</b>
4.1. Облікові реєстри, їх роль в бухгалтерському обліку.	
Класифікація облікових реєстрів .....	80
4.2. Форми бухгалтерського обліку, їх історичний розвиток .....	81
4.2.1. Поняття про форму бухгалтерського обліку,	
їх історичний розвиток .....	81
4.2.2. Меморіально-ордерна форма обліку .....	82
4.2.3. Журнально-ордерна форма обліку .....	84
4.2.3. Машинна форма обліку .....	85
4.3 Способи виявлення та виправлення помилок .....	86
4.4. Організація бухгалтерського обліку в Україні .....	87
4.4.1. Організація облікового процесу .....	87
4.4.2. Організація облікового апарату працівників сфери обліку.....	88
4.4.3 Облікова політика підприємства .....	89
<b>Питання для самопідготовки та самоконтролю .....</b>	<b>90</b>
Тематика рефератів для поглибленого вивчення окремих	
проблем з теорії бухгалтерського обліку .....	91
Перелік питань для підсумкового контролю знань з дисципліни	
«Теорія бухгалтерського обліку».....	93
Рекомендована література .....	95
Додаткова література для самопідготовки та написання	
наукових рефератів .....	97
<b>ДОДАТКИ:</b>	
А. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,	
зобов'язань і господарських операцій підприємств	
та організацій .....	101
Б. Скорочений план рахунків бухгалтерського обліку активів,	
капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів	
малого підприємництва .....	
В. Методичні рекомендації по застосуванню	
реєстрів бухгалтерського обліку .....	

## ВСТУП

Трансформація ринкових відносин в Україні вимагає перегляду поглядів на бухгалтерський облік та методологічні аспекти його розвитку. Особливо це актуально в умовах переходу України на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, коли в його системі створюється суттєва доля інформації про фактичний стан об'єкта господарювання, яка забезпечує процес управління необхідною обліковою інформацією для прийняття найбільш доцільних управлінських рішень. Це також пов'язане з тим, що виникають нові об'єкти управління (цінні папери, нематеріальні активи, податки, інфляція, переоцінка, валюта, формування витрат та доходів, визначення фінансових результатів) і, відповідно до цих обставин, облік повинен забезпечити спостереження та обробку інформації про них.

В пропонуваному навчальному посібнику його автори намагалися в стислій формі розглянути етапи та напрями розвитку бухгалтерського обліку, його становлення як науки, предмет і методологію, висвітлити питання сучасного трактування його об'єктів обліку та питання організації облікової інформації в ринковій економіці.

Сподіваємось, що запропонований нами навчальний посібник буде корисним при освоєнні теоретичних основ бухгалтерського обліку, який підготовлений завдяки співдружності вчених Ужгородського національного університету (Даньків Йосип Якимович -- завідувач кафедри обліку та аудиту) і Тернопільської академії народного господарства (Лучко Михайло Романович -- завідувач кафедри обліку і контролю у невиробничій сфері; Остап'юк Мирослав Ярославович --професор цієї кафедри).

З повагою , автори.

# Розділ 1. Бухгалтерський облік, його предмет і об'єкти

## 1.1. Історія розвитку і поняття про господарський облік, його зміст у різних суспільних формаціях

Для нормального функціонування будь-якої ланки ринкової економіки необхідно, щоб учасники, приймаючи рішення мали правдиву та об'єктивну інформацію про майно, грошовий та фінансовий стан, результати роботи - прибутки, доходи чи збитки, а також про особливості їх, досягнення як на своєму підприємстві, так і у партнерів. Таку інформацію надає лише система бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік як самостійна галузь знань формувалася протягом тисячоліть та виник як практична діяльність, як рахівництво, як засіб розуміння господарського процесу, як його мова. Все, що дійшло до нас по практичній організації обліку, носить в значній степені випадковий характер. Це записи про витрачання будівельних матеріалів, грошей на будівництво храмів та пірамід, тощо.

Для виникнення письмового обліку необхідно було декілька умов:

- розвиток господарської діяльності повинен набути значних розмірів;
- повинні були існувати письменність і елементарна математика.

Ще англійський історик обліку А. Вулф писав, що "фінікійці винайшли алфавіт лише для бухгалтерії". Облік, як предмет літературного обговорення, як частина літерної мови існує понад 500 років.

При цьому історики обліку посилаються на працю італійського вченого, монаха-математика Луки Пачолі "Трактат про рахунки й записи" (1494 р.), де він уперше описує спосіб подвійного запису по торговельних і кредитних операціях.

Облікова справа у всі часи і у всіх народів користувалась повагою. В Біблії збереглося висловлювання царя Соломона: "З ким постійно знаходишся в торгових відносинах, рахуй і оцінюй, що даєш і що отримуєш - запиши". На Паску жриці Єрусалимського храму не приступали до роботи до тих пір, поки "головний бухгалтер" Іудеї не закриє всі контокорентні рахунки, не складе звіт, і поки цей звіт не отримає санкції контрольних органів. В 1001 році при папському дворі вводиться посада "головного рахівника".

Якщо розглядати еволюцію розвитку бухгалтерського обліку, то можна виділити п'ять етапів його становлення:

- торговий етап - до 1800 року;
- підприємницький етап - до 1900 року;
- організаційний етап - до 1950 року;
- оптимізаційний етап - 1950-1975 роки;
- стратегічна бухгалтерія - з 1975 року (облік за сегментами діяльності).

Остання промислова революція сприяла виділенню бухгалтерського обліку в самостійну функцію управління (підприємницький етап).

З'явилося багато людей, які професійно займалися бухгалтерським обліком. До цього, як правило підприємець-купець, сам вів облік своєї справи. В Німеччині наші колеги називались бухгалтерами. При Петрі I це слово проникло на наші терени. Після війни 1812 року з'явилося і французьке слово, яке перекладалось як рахівництво.

З другої половини XIX століття в різних країнах появляються наукові напрями або школи, які покликані досліджувати, осмислювати і використовувати те, що робить бухгалтер. Таких шкіл було чотири, кожна з яких мала свої особливості.

### **Італійська**

В цій школі переважало юридичне трактування бухгалтерського обліку. Представники цієї школи - Ф.Вілла, Ф.Марчі та інші - виходили з того, що бухгалтер обліковує не цінності, як такі, а права і обов'язки матеріально відповідальних осіб (їх називали агентами), права і обов'язки юридичних та фізичних осіб, з якими дане підприємство веде розрахунки (їх називали кореспондентами). Таким чином існувало твердження, що бухгалтер фіксує не гроші в касі, не матеріали в комірці, а відповідальність касира, комірника і т.д. Кожний рахунок персоніфікувався, тобто за ним бачили якусь особу.

Вже в XX столітті неодноразово ставилось питання про створення спеціальної галузі юриспруденції - бухгалтерського права, так як бухгалтер і є суддя, який на практиці застосовує норми державного права.

### **Французька**

Тут суттєву роль відіграло економічне трактування бухгалтерського обліку. Представники: Ж.Курсель-Сенель, Є.Леоте, А.Гільбо та ін. Бачили мету обліку перш за все в обчисленні ефективності господарської діяльності підприємства, а не в контролі за збереженням цінностей, як італійці.

Кредо цієї школи: бухгалтер-економіст, а не сторож чужого добра. Представники цієї школи з допомогою спеціальної методології показували рух самого капіталу, цінностей, а не юридичної відповідальності у вигляді прав і зобов'язань.

### **Німецька**

В цій школі величезна увага приділялась процедурним питанням, зокрема конструюванню форм обліку, послідовності бухгалтерських записів і т.д. Для цієї школи характерне вивчення обліку від балансу до рахунку, а не від рахунку до балансу, як це було прийнято в італійській та французькій школах. Слід відмітити, що ми в даний час вивчаємо бухгалтерський облік, як німці - від балансу до рахунку. Представники двох попередніх шкіл трактували дебет і кредит бухгалтерського рахунку як якісно однорідні поля (теорія одного ряду рахунків). Німецькі ж вчені перше вказали на те, що значення дебету і кредиту

рахунку змінюється в залежності від того, чи йде мова про активний, чи пасивний рахунок (теорія двох рядів рахунків).

### Англо-американська

Бухгалтерський облік розглядається як інструмент управління людьми і через людей - підприємством.

Одним з найбільших досягнень американських вчених було створення таких методологічних прийомів, як "стандарт-кост", "директ-костінг", "центри відповідальності", і т.д., що з часом дозволило сформувати спеціальну галузь бухгалтерії - управлінський облік. Англо-американська школа стала основою розробки Міжнародних стандартів обліку.

Вказані вище школи сприяли виникненню сьогodнішніх моделей і національних систем обліку. Якщо виходити з того, хто був ініціатором розвитку обліку, то можна виділити Континентальну Європу, Великобританію, США. Якщо дивитись з точки зору сфер або зон впливу "країн матерів" на організацію обліку, то можна виділити три моделі: британську модель (Англія, Австралія, Індія); американську модель (Мексика, ряд країн Латинської Америки, Ізраїль, Японія); французьку або континентальну модель (країни Середземномор'я, більшість країн Африки).

В перші роки Радянської влади ставлення до бухгалтерського обліку було негативним. Тодішні лідери обліку П.Амосов, А Савич твердили, що "настав час здати капіталістичний спосіб матеріального рахівництва в архів історії поряд з прядкою і бронзовою сокирою". НЕП відновив в якійсь мірі бухгалтерський облік. Іронічний лозунг "Облік - шпали під рейками в соціалізм", відображав дух того часу.

Слід підкреслити, що лідери більшовиків, зокрема В.І. Ленін, розуміли значення бухгалтерського обліку в господарському житті суспільства, але крім теоретичних думок далі не пішли. Життя показало, що класового підходу в обліку не повинно бути. Істина в обліку одна, але її дійсно перекручують інтереси людей.

В країнах з ринковою економікою бухгалтерський облік - це першоджерело економічної науки, "азбука і мова бізнесу". Він покликаний формувати понятійний апарат, тобто те, що в нашій системі економічної освіти досягається з політичної економії.

З розвитком суспільства, особливо за умов ринкової економіки, потреба в обліку постійно зростає.

В обліку відображаються реальні процеси. При цьому обов'язково повинно бути вказано, які кількісні і якісні зміни відбулися в господарській діяльності під впливом цих процесів. З метою контролю і управління дані обліку потрібно узагальнити і згрупувати по певних ознаках. Тобто процес обліку складається з таких етапів:

- спостереження - цілеспрямоване сприйняття об'єктивної дійсності, яке зумовлене певними завданнями;



- вимірювання - отримання кількісної характеристики фактів і явищ господарської діяльності;
- передача інформації (в просторі і часі);
- відображення (реєстрація).

Таким чином, **господарський облік - це кількісне відображення і якісна характеристика процесів господарської діяльності з метою контролю і управління ними.**

## 1.2. Вимоги, що ставляться до обліку, облікові вимірники

До бухгалтерського обліку ставляться такі вимоги:

а) **показники обліку повинні формуватися у відповідності з показниками планових завдань** (така потреба виникає в зв'язку з тим, що оцінка господарської діяльності визначається порівнянням конкретних завдань з фактичним їх виконанням. Якщо ж такі показники будуть побудовані порізно, навряд чи можливо їх порівнювати в прогнозуванні) ;

б) **точність і об'єктивність обліку** означають, що усі облікові дані мають бути правильними і відображати справжній стан господарської діяльності. Вони повинні відображати не тільки досягнення, а й допущені недоліки у роботі підприємства;

в) **ясність і доступність обліку** необхідні для того, щоб він міг правити за засіб громадського контролю, допомагати залучати широкий загал до активної участі у господарському керівництві. Через це показники обліку мають бути простими і зрозуміли, чітко характеризувати усі аспекти господарської діяльності;

г) **своєчасність обліку** полягає у забезпеченні керівників підприємств своєчасною інформацією, яка необхідна для оперативного керівництва і контролю за раціональним використанням матеріальних і трудових ресурсів. Тільки за цієї умови облік дає змогу працівникам підприємства оперативно розробляти конкретні заходи, спрямовані на поліпшення роботи підприємства;

д) **економічність і раціональність обліку** означає, що він має бути максимально дешевим при необхідній повноті і вчасності. Це досягається раціональною організацією і автоматизацією обліково-обчислювальних робіт. Автоматизація не тільки прискорює отримання інформації, потрібної для управління господарством, а й зменшує кількість облікових працівників.

Для визначення змін, які відбулися в господарській діяльності підприємства під впливом певних господарських операцій використовують кількісні та якісні вимірники.

Кількісні - це показники діяльності підприємства, організації, установи, за допомогою яких визначають обсяг виконаних операцій, процесів; якісні - характеризують економічну ефективність цих операцій, процесів.

В залежності від засобів, які використовуються на підприємстві, джерел їх формування та процесів, а також показників, що характеризують його

діяльність застосовують різноманітні облікові вимірники: натуральні, трудові та вартісні.

Натуральні вимірники служать для отримання інформації про господарські засоби і процеси у натуральному виразі. Такими вимірниками є міри довжини (кілометр, метр), маси (тонна, кілограм), об'єму (літр, кубічний метр), площі (квадратний метр), а також натуральні числа (штуки). Використання тих чи інших показників залежить від фізичних властивостей облічуваних об'єктів (вугілля - тоннами, спирт - декалітрами, автомобілі - штуками). За допомогою натуральних вимірників можна дати не лише кількісну, а й якісну характеристику предметів, оскільки в обліку можна відобразити матеріальні цінності за видами і сортами. Крім цього, слід зауважити, що натуральні вимірники можна використовувати лише для вимірювання однорідних предметів, тобто у жодному натуральному вимірнику не можна відобразити всі матеріальні засоби господарства. Таким чином, серед цих вимірників немає загального, тобто такого, яким можна було б відобразити всі згадані засоби будь-якого підприємства, галузі, всього народного господарства. Цим натуральні вимірники відрізняються від будь-яких інших.

Трудові вимірники використовуються для вимірювання кількості затраченого робочого часу в днях, годинах витраченого на виробництва продукції або на виконану роботу. За допомогою трудових вимірників та у сукупності з натуральними вимірниками визначають продуктивність праці, заробітну плату працівників, встановлюють і контролюють норми виробітку та ефективність затрат праці.

Вартісні вимірники служать для відображення і узагальнення об'єктів обліку в єдиній грошовій оцінці. Основою вартісного вимірника є грошова одиниця країни (в Україні - це гривня і її частки - копійки). Тільки за допомогою грошового вимірника отримують узагальненні показники про наявність та рух різноманітних господарських засобів, хід господарських процесів та їх результати. Грошовий вимірник застосовують в обліку разом з натуральними і трудовими вимірниками та на їх основі.

Отже, різні вимірники, що використовуються в обліку, тісно пов'язані один з одним і в окремих випадках застосовуються разом, що забезпечує повну характеристику облікових об'єктів.

### **1.3. Види господарського обліку, їх зміст та взаємозв'язок**

Залежно від призначення облікової інформації, складу облічуваних об'єктів і способу отримання облікових даних господарський облік поділяється на оперативний, статистичний та бухгалтерський.

Оперативний облік представляє інформацію в момент здійснення господарських операцій або в короткий термін після їх здійснення. Оперативний облік використовується для оперативного управління роботою підприємства або його підрозділів. В ньому відображається інформація, яка

задовольняє поточні потреби в управлінні окремими господарськими операціями або їх сукупністю.

За допомогою оперативного обліку відображаються такі процеси і явища, як вихід працівника на роботу, рівень температури в печах тощо. Оперативний облік ведеться не в цілому по господарству, а за окремими операціями у розрізі дільниць - цех, бригада, ланка, зміна. Причому оперативні дані в основному лише фіксуються і не узагальнюються в цілому по підприємству. Частіше такий облік ведеться в натуральних вимірниках, рідше в трудових. Грошові вимірники в даному випадку не є узагальнюючими, а виступають лише як засіб обліку (наприклад, надходження грошових коштів до каси).

Оперативний облік передбачає використання статистичних методів, головним чином, таких, як спостереження господарських та технологічних операцій та їх реєстрації.

Таким чином, *оперативний (оперативно-технічний) облік - це спосіб спостереження, відображення та контролю окремих господарських та технічних операцій безпосередньо в процесі їх здійснення з метою оперативного керівництва ними.*

Статистичний облік застосовується для вивчення та узагальнення даних про масові соціально-економічні явища в їх кількісному вираженні з якісною характеристикою. Ці дані використовуються для виявлення закономірностей розвитку в конкретних умовах місця і часу. Статистичний облік використовує спеціальні методи збору і обробки інформації: суцільне і вибіркоче спостереження, групування даних, визначення середніх і відносних величин, індексів, побудова динамічних рядів і т.д. Для відображення явищ і процесів, що відбуваються на підприємствах, в установах та організаціях, у статистичному обліку використовуються різноманітні вимірники.

Однак, слід відмітити, що дані статистичного обліку не завжди точно відображають реальний стан речей.

**Бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень (ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" ст.1).**

Бухгалтерський облік повинен бути безперервним в часі і відображати в певному взаємозв'язку всі об'єкти, які мають грошову оцінку. Підставою для здійснення бухгалтерського обліку є документ, який засвідчує факт здійснення господарської операції.

До особливостей бухгалтерського обліку слід віднести:

- \* безперервне, повне і послідовне відображення господарських засобів та операцій;
- \* обов'язкове документальне підтвердження наявності господарських засобів та здійснення господарських операцій;
- \* узагальнення даних у грошовому вимірнику;

\* використання специфічних засобів та прийомів (оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис тощо).

В загальному бухгалтерський облік поділяється на три частини:

■ теорію обліку - дає можливість дослідити предмет та метод бухгалтерського обліку, визначити головні його об'єкти;

■ фінансовий облік - формує інформацію, яка використовується як на власному підприємстві, так і зовнішніми споживачами (контролюючими фінансовими органами, кредиторами, інвесторами). Ведення фінансового обліку є обов'язковим для всіх підприємств і організацій. Його методика і порядок ведення регламентується законодавчими і розпорядчими актами, які приймають Верховна Рада України, КМУ, інші виконавчі органи влади;

■ управлінський облік - формує інформацію для внутрішніх споживачів. Його дані можуть представляти комерційну таємницю. Необхідність, організація та методика ведення управлінського обліку визначається самим підприємством.

#### 1.4. Функції бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік є однією із складових частин загального процесу управління. Даний процес можна зобразити за допомогою наступного рисунку:

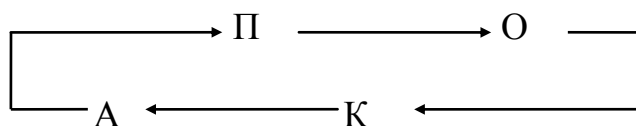


Рисунок 1.4.1. Загальна схема процесу управління.

де: П - планування,

О - облік,

К - контроль,

А - аналіз.

Для бухгалтерського обліку, як елемента системи управління характерні такі функції:

1) інформаційна - полягає в тому, що бухгалтерський облік представляє інформацію про стан господарсько-фінансової діяльності підприємства, про наявність господарських засобів і джерел їх утворення, про здійснення господарських операцій;

2) контрольно-аналітична - здійснюється таким чином, що бухгалтер, підписуючи відповідні документи дозволяє або не дозволяє здійснити певну господарську операцію (по використанню грошових коштів, товаро-матеріальних цінностей), а також формує показники, про відхилення від планових завдань;

3) оцінна (оцінкова) - за її допомогою у практичних умовах має визначатись результат діяльності підприємства на базі використання економіко-математичних методів та побудови АРМ.

За допомогою бухгалтерського обліку на основі первинних даних та їх подальшого опрацювання одержується необхідна для управління облікова інформація про господарську діяльність.

Залежно від видів управління зі зворотнім зв'язком в умовах ринкового господарювання облікову інформацію можна поділити таким чином:

- 1) фактична без співвідношення з плановою, нормативною тощо;
- 2) щодо відхилення від планової, нормативної тощо;
- 3) фіксує повідомлення про очікувані відхилення від установлених параметрів;
- 4) комбінована.

У даний час в основному використовується перший та четвертий види облікової інформації. Другий вид облікової інформації використовується, головним чином, за умови обліку витрат виробництва за нормативним методом.

На жаль, рідко застосовується на практиці третій вид облікової інформації, хоча саме він дозволив би не лише виправляти фактичні відхилення (як при другому виді інформації), але й і не допускати їх.

## **1.5.Завдання бухгалтерського обліку**

### **Основними завданнями бухгалтерського обліку є:**

а) збирання, обробка і відображення первинних даних про господарську діяльність;

б) систематизація даних з метою узагальнення і одержання підсумкової інформації про господарську діяльність;

в) контроль за власністю підприємства, за правильним і раціональним використанням його ресурсів;

г) контроль за виконанням планових завдань, виявлення відхилень фактичних показників від планових по причинах і винуватцях.

З метою виконання поставлених перед обліком завдань він має відповідати низці вимог: порівняння показників плану (прогнозу) з показниками обліку (та між собою за різні періоди часу), їх єдність, своєчасність, точність, достовірність, економічність.

*Єдність* показників обліку має бути забезпечена на всіх рівнях управління господарством. Особливе значення це має при створенні загальнодержавної системи збору та обробки облікової інформації.

Дані обліку також мають бути *своєчасними, точними і достовірними*. Навмисне перекручення даних бухгалтерського обліку (особливо з метою зменшення сум сплати податків) в Україні кваліфікується як кримінальний злочин.

У той же час облік має бути *економічним*. Це досягається шляхом раціональної його організації, втіленням прогресивних його форм та методів, використанням сучасної ЕОТ, програмного забезпечення.

З точки зору складових бухгалтерського обліку, завдання кожної з них полягає в:

- теорії бухгалтерського обліку - формуванні методичних та методологічних і організаційних засад проведення облікового процесу, а також встановлення об'єктів бухгалтерського обліку;

- фінансового обліку - достовірному та аналітичному відображенні фактів фінансово-господарської діяльності в реальному масштабі часу.

- управлінського обліку - формуванні даних для розвитку стратегії підприємства, а також цінних важелів і на їх основі більш конкурентно-здатної продукції.

## **1.6. Предмет бухгалтерського обліку**

### **1.6.1. Визначення предмету бухгалтерського обліку**

Усі науки мають свій предмет (це те, що вивчає дана наука) та метод (як власне відбувається процес цього вивчення).

Бухгалтерський облік найбільш широко функціонує в матеріальному виробництві. Власне його дані забезпечують підприємство інформацією, яка використовується для спостереження та контролю за господарською діяльністю.

До підприємств виробничої сфери належать такі галузі економіки, як:

- промисловість;
- сільське господарство;
- будівництво;
- матеріально-технічне постачання;
- торгівля.

У виробничій сфері суспільний продукт відтворюється у вигляді кругообігу засобів підприємства. Даний кругообіг включає в себе такі стадії:

- створення підприємства;
- постачання;
- виробництво;
- збут.

На цих всіх стадіях необхідні матеріальні засоби та кошти, а також робоча сила для забезпечення безперервної виробничої діяльності.

Бухгалтерський облік відображає стан і використання засобів підприємства в процесі їх кругообігу.

До невиробничої сфери належать організації і установи, робота яких спрямована на обслуговування соціально-культурних потреб суспільства, зокрема це: лікарні, навчальні заклади, військкомати, армія, тощо.

Витрати на утримання даних підприємств здійснюються за рахунок бюджетних асигнувань, на підставі затверджених для цих установ кошторисів видатків.

**Отже, предметом бухгалтерського обліку є стан господарських засобів за їх складом та розміщенням, джерелами формування та цільовим призначенням.**

В широкому розумінні предметом бухгалтерського обліку є господарська діяльність підприємства.

Окремо в предметі бухгалтерського обліку виділяють господарські процеси, а саме:

- процес створення підприємства;
- процес діяльності підприємства (постачання, виробництво, збут);
- припинення діяльності підприємства.

Для кращого розуміння предмету бухгалтерського обліку ознайомимося з його об'єктами.

### **1.6.2. Об'єкт бухгалтерського обліку – господарські засоби**

Для досягнення своєї мети усі підприємства повинні бути забезпечені необхідними засобами, такими як: будівлі; споруди; обладнання; сировина і матеріали; кошти; робоча сила. Їх розмір визначається, виходячи із обсягів діяльності того чи іншого підприємства.

Економічне групування господарських засобів здійснюється за такими ознаками:

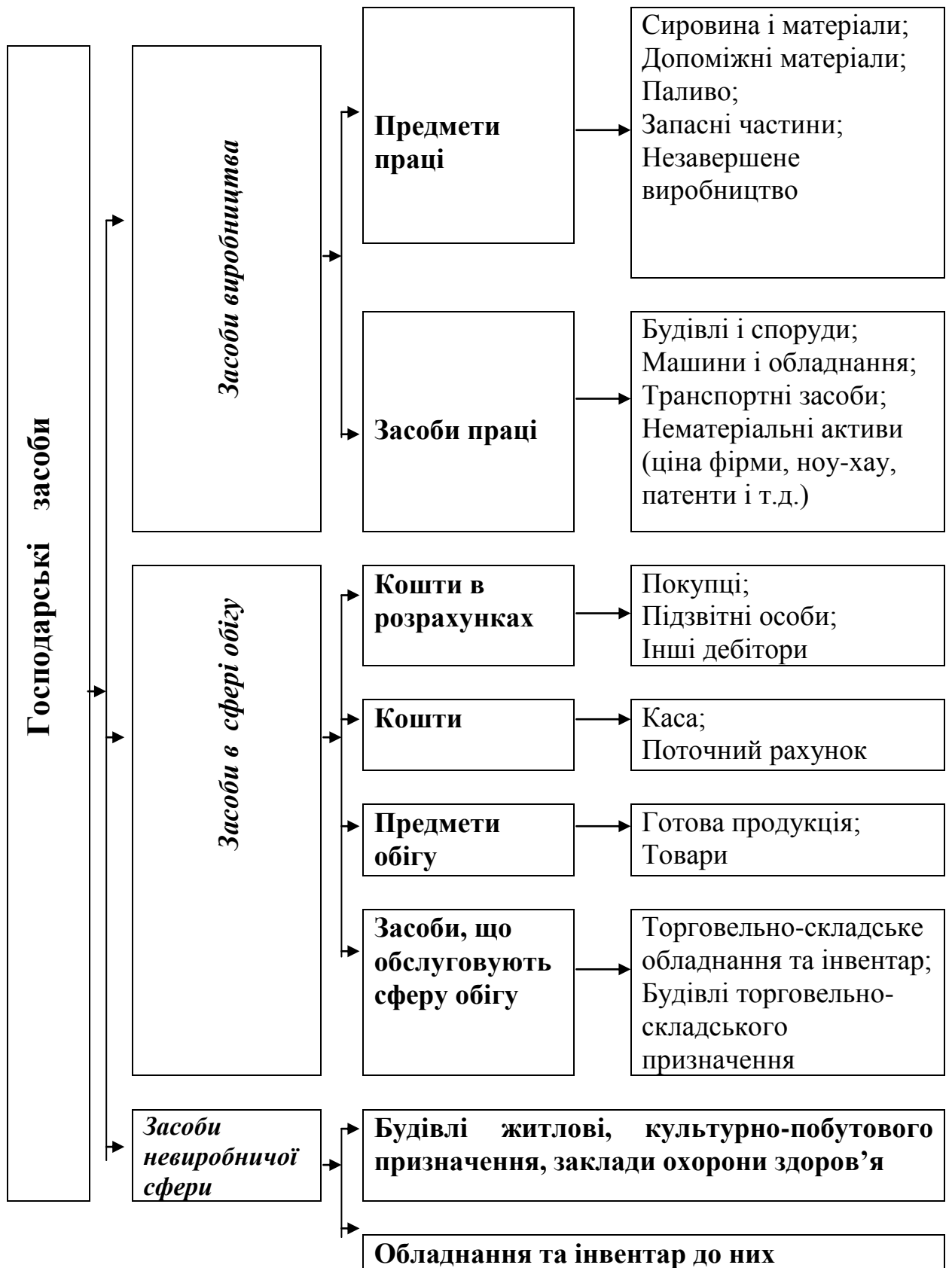
- а) функціональною роллю в процесі відтворення;
- б) за джерела формування.

За функціональною роллю в процесі відтворення засоби підприємств виробничої сфери поділяються на (див. рис.1.6.2.1):

- засоби виробництва;
- засоби в сфері обігу;
- засоби невиробничої сфери.

Засоби виробництва залежно від їх призначення та виконуваних функцій поділяються на засоби і предмети праці.

До *засобів праці* належать: будівлі, споруди, машини і обладнання, транспортні засоби, господарський інвентар, які беруть участь в процесі виробництва та обігу, а також будівлі і споруди та інші засоби, необхідні для здійснення процесу праці.



**Рисунок 1.6.2.1. Класифікація господарських засобів за функціональною роллю в процесі відтворення**



Засоби праці використовуються в процесі виробництва продукції тривалий час. При цьому вони повністю зберігають свою натуральну форму, але в процесі виробництва поступово зношуються і переносять свою вартість на новостворений продукт у вигляді амортизаційних відрахувань.

В бухгалтерському обліку їх називають основними засобами.

Крім цього до засобів праці відносять нематеріальні активи, до яких належать: права користування природними ресурсами; права користування майном; права на знаки для товарів та послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо); права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо); авторські та суміжні з ним права (право на літерні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо); гудвіл.

*Предмети праці:* сировина, основні та допоміжні матеріали, паливо, напівфабрикати, незавершене виробництво. В загальному - це матеріальні запаси, з яких виготовляється продукція або які беруть участь в процесі її виготовлення.

На відміну від основних засобів, предмети праці однократно повністю переносять свою вартість на новостворений продукт. Так, сировина і матеріали складають конструкційну основу продукції, а допоміжні матеріали використовуються для забезпечення безперебійної роботи засобів праці або надання якісних властивостей основним матеріалам (мастильні матеріали, лаки, фарби, тощо).

Паливо споживається основними засобами.

Напівфабрикати - предмети праці, які перебувають безпосередньо в обробці і знаходяться на робочих місцях.

До засобів сфери обігу відносяться: предмети обігу, кошти, кошти в розрахунках, засоби, що обслуговують сферу обігу.

*Предмети обігу* - готові вироби (готова продукція), яка пройшла всі стадії технологічного процесу. В залежності від місця їх знаходження розрізняють готові вироби на складі та готові вироби відвантажені покупцям.

*Кошти* необхідні підприємствам для розрахунків з постачальниками за отримані предмети праці, з робітниками і службовцями щодо оплати праці та з бюджетом та позабюджетними фондами по розрахунках, за наслідками фінансово-господарської діяльності. Кошти зберігаються в установах банків на поточних та бюджетних рахунках, а також в касах підприємств у вигляді готівки. До коштів належать також: вартість цінних паперів і облігацій, що є власністю підприємства, а також валюта на валютних рахунках в банку.

*Кошти в розрахунках* (дебіторська заборгованість) - борги інших організацій та осіб даному підприємству ("нам винні"). Сюди входять: борги покупців за передану їм продукцію, але не оплачену ними; суми видані в підзвіт підзвітним особам для покриття витрат з відрядження.

Засоби невиробничої сфери використовуються для обслуговування працівників підприємства та створення для них нормальних побутових умов

(будівлі культурно-побутового призначення, житлового господарства, заклади охорони здоров'я, а також весь господарський інвентар, що в них знаходиться).

### 1.6.3. Об'єкт бухгалтерського обліку – джерела господарських засобів

Джерела господарських засобів відображають форму власності на базі якої дане підприємство створено. Так, державні підприємства отримують певні кошти, основні та оборотні засоби, що формують їх статутний фонд. Джерелом формування статутного фонду підприємств інших форм власності є грошові та майнові внески засновників, учасників, членів кооперативів.

За джерелами утворення та цільовим призначенням господарські засоби поділяються на (див. рис. 1.6.3.1.):

- а) власні, які іще називають капіталом;
- б) залучені (позичені) або які іще називають зобов'язання.

Джерелом утворення господарських засобів є капітал, резерви і прибуток.

Капітал поділяють на статутний, пайовий, додатковий та резервний.

Статутний капітал - це загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) підприємства до капіталу підприємства. Цими власниками можуть бути як юридичні, так і фізичні особи, в тому числі і держава. Сума статутного капіталу визначається в установчих документах і підлягає обов'язковій реєстрації у державному реєстрі господарських одиниць.

Пайовий капітал - це сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами.

Додатковий капітал - це додатково вкладений капітал (сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість) та інший вкладений капітал (сума дооцінки необоротних активів, вартість активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб та інші види).

Резервний капітал - сума резервів, створених підприємством за рахунок прибутку з метою покриття непередбачених видатків, збитків, для сплати боргів підприємства при його ліквідації.

В склад джерел господарських засобів включаються резерви, до яких включають страхові резерви (створюються страховими організаціями) та забезпечення майбутніх витрат та платежів. Останні створюються з метою рівномірного включення майбутніх затрат у витрати виробництва та обігу звітного періоду. До них належать такі види затрат: на майбутню оплату відпусток персоналу підприємства, включаючи відрахування на соціальні заходи; на забезпечення гарантійних зобов'язань; на виробничі затрати підготовчих робіт на підприємства з сезонним характером виробництва; на виплату винагороди за вислугу років, включаючи відрахування на соціальні заходи.

Особливим джерелом господарських засобів є прибуток. Величину прибутку підприємства розраховують виходячи з валових доходів та валових витрат. Загальна схема визначення оподаткованого прибутку така: *валові*

доходи мінус непрямі податки (ПДВ, акциз), мінус валові витрати, мінус амортизація. Прибуток використовується для розширеного виробництва, збільшення величини власного (додаткового) капіталу та з метою сплати податку на прибуток.



**Рисунок 1.6.3.1. Класифікація господарських засобів за джерелами формування**

До залучених засобів або зобов'язань належать:

- кредити та інші позичкові кошти;
- зобов'язання та розрахунки.

Дані кошти залучаються на покриття тимчасових потреб підприємства і повертаються у встановлений термін.

До *кредитів* відносять коротко - та довгострокові - кредити банку. Банки здійснюють кредитування, зміст якого зводиться до отримання підприємством

певної суми коштів на зворотній основі із сплатою за це % за користування кредитом. Банківські кредити є:

- цільовими;
- терміновими.

*Позичкові кошти* - кошти отримані в результаті випуску та розповсюдження цінних паперів (акцій, облігацій і т.п.). При цьому позичкові кошти можуть мати коротко - і довготерміновий характер.

*Зобов'язання та розрахунки* - це не що інше, як кредиторська заборгованість ("ми винні"), що виникає в результаті заборгованості підприємства постачальникам та підрядчикам за отримані від них, але не оплачені матеріальні цінності, виконані роботи та послуги. Крім заборгованості перед постачальниками підприємство може мати заборгованість за нарахованими перед бюджетом податками, а також перед своїми працівниками по оплаті праці, заборгованість за сумами, утриманими із заробітної плати працівників на користь інших організацій, осіб тощо. Заборгованість підприємства іншим організаціям і особам називається кредиторською, а самі організації та особи - кредиторами.

#### **1.6.4. Об'єкт бухгалтерського обліку – господарські процеси**

В якості об'єктів бухгалтерського обліку виступають наступні господарські процеси:

(1) *процес створення підприємства.*

Під час даного процесу формується статутний капітал підприємства, його основні та оборотні засоби.

Джерелом формування статутного капіталу державних підприємств є основні та оборотні засоби, які надаються безкоштовно державними органами; підприємств інших форм власності - внески в грошовій та майновій формах засновників чи учасників даних підприємств.

(2) *процес діяльності підприємства.*

Полягає в безперервному по часі виробничому процес, який включає в себе 3 фази: постачання, виробництво, збут.

Під час 1-ї фази відповідні служби підприємства здійснюють забезпечення недостатніми основними засобами, сировиною, матеріалами і робочою силою.

Під час 2-ї фази основні засоби в мірі зносу, сировина і матеріали повністю, а робоча сила по кількості затраченого часу переносять свою вартість на новостворений продукт - готову продукцію.

3-я фаза розпочинається із оприбуткування готової продукції на склад і закінчується її реалізацією покупцям та замовникам. Саме на цій фазі визначається фінансовий результат від виробничої діяльності - прибуток чи збиток.

(3) *етап ліквідації підприємства.*

Ліквідація підприємства здійснюється за рішенням вищого за рангом органу, за рішенням суду, за згодою засновників чи учасників, а також у випадку визнання підприємства банкрутом.

### **Питання для самопідготовки та самоконтролю:**

1. Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку.
2. Зміст господарського обліку в різних суспільно-економічних формаціях.
3. Вимоги до бухгалтерського обліку.
4. Облікові вимірники та їх взаємозв'язок, та межі застосування.
5. Поняття господарського обліку.
6. Види господарського обліку та їх взаємозв'язок, єдність та відмінність.
7. Функції та особливості бухгалтерського обліку.
8. Бухгалтерський облік як функція управління.
9. Завдання бухгалтерського обліку.
10. Роль бухгалтерського обліку у забезпеченні контролю за господарською діяльністю.
11. Предмет бухгалтерського обліку та його важливіші об'єкти.
12. Основи класифікації господарських засобів за складом та місцем знаходження.
13. Основи класифікації господарських засобів за джерелами їх утворення та цільовим призначенням.
14. Господарські процеси, що здійснюються в різних галузях економіки.

## **Розділ 2. Методологія бухгалтерського обліку**

### **2.1. Загальне поняття про методологію, метод бухгалтерського обліку та його складові**

**Методологія** - це вчення про методи, за допомогою яких людина пізнає об'єкт дослідження або предмет науки.

Всі процеси людського пізнання мають єдиний діалектичний підхід до розгляду кола проблем. Його зміст полягає в тому, що всі явища в природі розглядаються тільки в розвитку, який повинен бути безперервним процесом. Такий підхід до пізнання діяльності відтворює єдиний закономірний світовий процес руху.

Бухгалтерський облік, як наука має справу із об'єктивними законами розвитку економіки. Тому в ньому всі процеси та факти фінансово-господарської діяльності розглядаються тільки в русі. В процесі такого пізнання одночасно використовуються два напрямки дослідження:

- 1) системний;
- 2) історичний.

Перший передбачає системні спроби дослідження об'єктів

бухгалтерського обліку.

У визначенні методів бухгалтерського обліку визначились два підходи:

- а) адитивний;
- б) процедурний.

Підхід (а) базується на тому, що більшість економістів приймають визначення методів бухгалтерського обліку в напрямку дослідження способів (прийомів) за допомогою яких відображаються факти фінансово-господарської діяльності.

Підхід (б) розкриває механізм дії та послідовність певних видів робіт для об'єктивного відображення явищ і процесів, які відбуваються в господарській діяльності, зокрема, спостереження за об'єктами обліку, їх вимірювання та реєстрацію, класифікацію, систематизацію і узагальнення у формах звітності.

З врахуванням сучасної організації обліку та швидкого розвитку його методології, в умовах ринкової економіки можливо дати наступне визначення елементам методу бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік вивчає свій метод за допомогою таких елементів методу:

**а) систематичне та хронологічне спостереження** (документація та інвентаризація):

\* **документація** - це спосіб первинного відображення об'єктів господарського обліку з метою безперервного спостереження за ними. У документах фіксуються відомості про господарські операції. При цьому на кожну операцію чи групу однорідних операцій складається відповідний документ. Документи є носіями вихідної інформації, на основі якої надалі проводяться економічні групування і узагальнення. Правильно і вчасно складені документи мають юридичну (доказову) силу.

У господарській діяльності підприємства документи мають важливе значення. Вони служать єдиною підставою для записів в системі рахунків бухгалтерського обліку, передачі розпоряджень і підтвердження виконаних операцій. Крім цього, документи відіграють важливу роль для контролю за збереженням власності, правильністю використання засобів підприємства у господарському процесі.

Однак не всі явища, що відбуваються в процесі господарської діяльності, можна зафіксувати в документах, наприклад природні втрати матеріальних цінностей при зберіганні. Виявити не зафіксовані в документах і не відображені в обліку явища допомагає інвентаризація;

\* **інвентаризація** - це спосіб виявлення фактичної наявності та стану господарських засобів на певну дату, а також зіставлення одержаних результатів з даними обліку.

Основні положення, порядок та терміни проведення інвентаризації встановлюються Міністерством фінансів України.

Залежно від міри охоплення засобів перевіркою інвентаризація буває повною та частковою. Повна інвентаризація охоплює всі засоби підприємства. Її проводять не рідше одного разу в рік перед складанням річного звіту.

Часткова інвентаризація охоплює частину засобів та проводиться кілька разів протягом року для забезпечення точності звітних даних і контролю за діями матеріально-відповідальних осіб.

За характером проведення інвентаризації поділяються на планові та непланові.

**б) вимірювання економічних процесів та господарських засобів** (оцінка та калькуляція):

\* **оцінка** - це спосіб грошового вимірювання об'єктів господарського обліку;

За її допомогою натуральні і трудові вимірники переводять у грошові. Оцінка господарських засобів кожного підприємства ґрунтується на їх фактичній собівартості. Це забезпечує єдність оцінки основних та оборотних засобів у народному господарстві. Від правильної оцінки господарських засобів залежить об'єктивність даних бухгалтерського обліку для загальної характеристики виробничих ресурсів підприємства і точність визначення його фінансових результатів.

Для керівництва господарськими процесами необхідний реальний облік усіх витрат, пов'язаних із здійсненням цих процесів. При цьому необхідно знати не тільки окремі види витрат, а й їх загальну суму, яка характеризує відповідний об'єкт, тобто визначити собівартість виробів;

\* **калькуляція** - це спосіб обчислення собівартості одиниці випущеної продукції, виробничих ресурсів або виконаних робіт.

Загальні правила калькуляції собівартості визначаються Типовими положеннями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості або інших галузях народного господарства України, які затверджені відповідними постановами КМУ.

**в) реєстрація та класифікація даних обліку з метою їх систематизації** (рахунки обліку, подвійний запис):

\* **рахунки** - це спосіб групування поточного обліку та контролю за наявністю і рухом господарських засобів, джерел їх утворення та господарських процесів;

На групи однорідних об'єктів бухгалтерського обліку відкриваються окремі рахунки, на яких реєструють стан засобів і джерел їх утворення, а також зміни, які відбуваються з ними під впливом господарських операцій. На підставі даних рахунків отримують інформацію про наявність і правильність використання господарських засобів, стан розрахунків, а це дає змогу контролювати господарську діяльність підприємства;

\* **подвійний запис** - це одночасне відображення кожної господарської операції не менше, ніж на двох рахунках.

Такий запис зумовлений характером господарських операцій, які призводять до взаємопов'язаних і рівновеликих змін двох об'єктів бухгалтерського обліку. Подвійний запис сум господарських операцій показує взаємозв'язок між рахунками і пов'язує облік кожної господарської операції із зміною засобів господарства та джерел їх взагалі.

г) узагальнення інформації та забезпечення нею потреб апарату управління (баланс, звітність):

\* **бухгалтерський баланс** - це спосіб економічного групування господарських засобів та джерел їх утворення на певну дату в грошовому вимірнику;

Основа для складання балансу - записи на рахунках. Щоб забезпечити найбільшу вірогідність балансу, записи на рахунках періодично уточнюють інвентаризацією.

Складання бухгалтерських балансів дає змогу здійснювати контроль за змінами в складі засобів і джерел їх утворення, за правильністю використання засобів, визначати фінансовий стан підприємства і встановлювати ступінь забезпеченості його власними ресурсами. Однак для керівництва господарством потрібні не лише дані про фінансовий стан, а й відомості про виконання плану виробництва, реалізацію продукції, її собівартість. Їх отримують із звітності, яку складають на підставі даних поточного обліку;

\* **звітність** - це система узагальнюючих показників, які характеризують підсумки діяльності підприємства за певний період.

Звітність складають на підставі даних рахунків, шляхом їх групування та зведення. Вона є завершенням поточного обліку і повністю зумовлена його даними. Як правило, звітність складається з ряду таблиць, які містять показники роботи підприємства. Бухгалтерську звітність, у тому числі і звітну форму - баланс, складають на кожне перше число місяця, кварталу і року.

З наведеного вище випливає, що існує ряд методів (спостереження, вимірювання, реєстрація, класифікація, узагальнення інформації), які в сукупності дають можливість сформуванню масиву облікових даних, їх обробку та трансформацію в облікову інформацію. Дана інформація формується для апарату управління з метою керування фактами фінансово-господарської діяльності, а також зовнішніх користувачів.

Усі елементи методу бухгалтерського обліку органічно пов'язані, перебувають у безперервній взаємодії і є методом бухгалтерського обліку.

**Методом бухгалтерського обліку** називається система способів (приймів), що забезпечує суцільне взаємопов'язане та об'єктивне відображення і економічне узагальнення в грошовій оцінці об'єктів бухгалтерського обліку для керівництва господарською діяльністю і контролю за нею.

## **2.2. Документування господарських операцій**

### **2.2.1. Загальне поняття про первинне спостереження**

Система бухгалтерського обліку передбачає перетворення облікових даних з метою одержання необхідної облікової інформації в першу чергу для потреб управління. Процес перетворення облікових даних - це комплекс взаємопов'язаних операцій, що відбуваються в певній послідовності. З таких операцій складаються усі етапи облікового процесу. В економічній літературі їх виділяють декілька:



- первинний облік;
- систематизація та узагальнення облікових даних і використання облікової інформації для управління.

Під час систематизації та узагальнення облікових даних формуються носії облікової інформації, які засвідчують юридичні факти здійснення даних операцій.

Акумуляція інформації відбувається на нижчому рівні облікового процесу в первинному обліку. Дані первинного обліку зосереджуються на рівні аналітичного та синтетичного обліку і служать підставою для формування даних, які безпосередньо впливають на хід управління даним процесом.

Основними носіями первинної облікової інформації є документи. За їх допомогою відбувається суцільне та безперервне відображення фактів фінансово-господарської діяльності.

Документ в перекладі з латинської означає - свідоцтво, доказ.

В теорії обліку та на практиці під документом розуміють матеріальний носій, що використовується в процесі відображення фактів фінансово-господарської діяльності. На даному матеріальному носіїві за допомогою різних засобів та способів зафіксована інформація в доцільній для сприйняття формі.

**Бухгалтерський документ - письмове свідоцтво певної форми та змісту про фактичне здійснення господарської операції або право її виконання.**

В Україні наказом Міністерства фінансів затверджено положення "Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку", яке розкриває зміст таких понять як: бухгалтерський документ, документація, документування.

**Документація - сукупність документів, які складаються на всі факти фінансово-господарської діяльності.**

**Документування - процес формування господарських операцій бухгалтерськими документами.**

В бухгалтерських документах вказуються дані, які необхідні для економічної та юридичної характеристики зафіксованих в них господарських операцій, з метою контролю за збереженням власності, визначення господарської доцільності та ефективності здійснених процесів.

Значення документації полягає в тому, що вона служить для передачі розпоряджень від керівництва до виконавців.

Бухгалтерська документація - є юридичним фактом законності виконання операцій та служить підставою для здійснення фінансового контролю та проведення ревізій фінансово-господарської діяльності.

Під час оформлення і обробки документів проводиться систематичний контроль за дотриманням платіжної та кредитної дисципліни, встановлюється ретельне спостереження за економним витрачанням коштів підприємства. Документи використовуються також для аналізу господарської діяльності підприємства. Чимало чинників, що вплинули на результати виконання бізнес-

плану підприємства, можна виявити тільки з допомогою вивчення облікових даних і документів, що були основою для бухгалтерських записів.

### 2.2.2. Зміст, структура та вимоги, що ставляться до документів

Документування господарських операцій повинно здійснюватися за такими вимогами та юридичними нормами:

- 1) всі господарські операції в момент їх здійснення повинні бути документально оформлені ;
- 2) підставою для облікових записів служать первинні документи як юридичні факти здійснення господарських операцій;
- 3) усі бухгалтерські документи повинні містити необхідні реквізити.

Реквізит - це неподільні кінцеві інформаційні елементи, що мають самостійне змістовне значення і відповідають певним стандартам та порядку заповнення документів.

Усі реквізити бухгалтерських документів поділяються на 2 групи:

- 1) обов'язкові;
- 2) доповнюючі.

Обов'язковими реквізитами для кожного бухгалтерського документу є:

- назва підприємства, установи, від імені яких складений документ;
- назва документу;
- дата його складання;
- місце складання;
- зміст господарської операції та підстава для її здійснення;
- облікові вимірники (кількість, ціна, сума, одиниця виміру);
- підписи відповідальних осіб, які приймають участь при здійсненні господарської операції.

Згідно з положенням "Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку" до документів ставиться ряд вимог:

- записи в документах можна здійснювати чорнилом, на друкарській машинці або за допомогою комп'ютера в момент виконання господарської операції або після її завершення;

- не допускається заповнення документів червоним кольором;

- виправлення в документах повинні бути зроблені з дотриманням відповідних правил: шляхом акуратного закреслення неправильного запису і відображення потрібного. Таке виправлення повинно бути обумовлене надписом "виправлено" та підтверджене підписами осіб, що підписали цей документ із зазначенням дати виправлення. В первинних документах, які призначені для відображення грошових коштів, виправлення не допускаються. Такі документи анулюються;

- якщо документи складаються в декількох примірниках, то їх виписування здійснюється під кальку;

- усі документи повинні бути чітко типізовані та стандартизовані.

Типізація бухгалтерських документів - розроблення бланків, які відповідають за змістом однорідним операціям.

Стандартизація - розробка бланків документів стандартного розміру та форми.

Стандартизація та уніфікація документів спрощують обробку первинної документації, здешевлюють та підвищують якість обліку, сприяють машинній обробці облікової інформації.

У випадках, встановлених законодавством, а також Міністерством та відомствами України, бланки первинних документів можуть бути віднесені до бланків суворої звітності. Бланки суворої звітності друкуються за зразками типових та спеціалізованих форм, затверджених відповідно Міністерством статистики і Міністерством фінансів України, із обов'язковим друкуванням на бланках квитанцій, квитків, талонів, абонентів їх номінальної вартості.

Всі бланки суворої звітності підлягають нумерації, порядок нанесення якої (нумератором, друкарським способом) встановлюють міністерства і відомства.

Порядок використання та обліку бланків первинних документів суворої звітності, а також його господарських операцій, оформлення яких проводиться на таких бланках, встановлюється окремими нормативними актами.

### **2.2.3. Класифікація бухгалтерських документів**

Господарські операції, які відбуваються на підприємстві відрізняються за змістом, обсягом, структурою і т.д. Для їх оформлення використовують різні за формою та змістом бухгалтерські документи. З метою кращого розуміння призначення документів, їх змісту та правил складання, вони класифікуються за такими ознаками:

- за місцем складання;
- за призначенням;
- за кількістю об'єктів;
- за порядком складання;
- за способом заповнення.

**За місцем складання** бухгалтерські документи поділяються на дві групи:

- 1) зовнішні;
- 2) внутрішні.

**Зовнішні документи** - це такі документи, які поступили на підприємство від інших підприємств, організацій (наприклад: рахунки постачальників, які підлягають оплаті, виписки банку з поточного рахунку).

**Внутрішні документи** складаються бухгалтерією, іншими економічними службами безпосередньо на даному підприємстві (наприклад: таблиць використання робочого часу, накладна, рапорт про виконання норм виробітку, рахунок-фактура, який підлягає оплаті покупцем, прибуткові та видаткові касові ордери).

**За призначенням** бухгалтерські документи поділяються на такі чотири групи:

- 1) розпорядчі;
- 2) виконавчі (виправдні);
- 3) бухгалтерського оформлення;
- 4) комбіновані.

**Розпорядчі** документи містять розпорядження на здійснення господарських операцій (чек, на отримання готівки з поточного рахунку, наказ про зарахування або звільнення з роботи);

**Виконавчі (виправдні)** документи підтверджують факт проведення господарської операції (прибутковий ордер на надходження матеріалів чи акт приймання-передачі основних засобів);

**Документи бухгалтерського оформлення** - є узагальнюючими, що оформлені працівниками бухгалтерії: бухгалтерська довідка чи калькуляція на виріб.

**Комбіновані** документи виконують функції розпорядчих, виправдних і документів бухгалтерського оформлення (вимоги на відпуск матеріалів зі складу, відомість нарахування заробітної плати, тощо).

#### **За порядком складання поділяються на первинні і зведені.**

**Первинні** документи складають у момент проведення господарської операції та безпосереднього її відображення (касові ордери, чеки, накладні).

**Зведені документи** об'єднують у ряд однорідних первинних документів з метою групування їх показників (авансові звіти, звіти касира, звіти матеріально-відповідальних осіб).

**За характером відображення господарських операцій:** матеріальні, грошові, банківські та розрахункові.

З допомогою **матеріальних** документів оформляють господарські операції з руху товарно-матеріальних цінностей, основних засобів тощо (лімітно-забірні карти, вимоги на відпуск матеріалів, акти прийому-передачі основних засобів).

Для відображення руху грошових коштів в касі і підзвітних осіб застосовують **грошові** документи (прибуткові касові ордери, видаткові касові ордери, звіти касира, авансові звіти).

Всі операції, що пов'язані з їх оформленням через установи банку, відображаються в **банківських** документах (платіжні вимоги, платіжні доручення, чеки на отримання грошей з рахунку в банку, квитанції, виписки з рахунків в банку).

Всі господарські операції, що пов'язані з розрахунками з постачальниками, підрядчиками, покупцями, замовниками, іншими дебіторами і кредиторами, працівниками підприємства, бюджетом та розрахунками зі страхування оформляються **розрахунковими** документами (рахунки на отримані товарно-матеріальні цінності, акти приймання виконаних робіт, наряди на виконання робіт, розрахунково-платіжні відомості тощо).

Крім вище наведених ознак класифікації, у навчальній літературі окремі їх автори пропонують здійснювати групування за такими іще ознаками: **за**

**кількістю об'єктів:** односторонні, багатосторонні; **за способом заповнення:** ручним, автоматизованим і змішаним; **за кількістю позицій** тобто рядків: однопозиційні (однорядкові) та багатопозиційні (багаторядкові), тощо

#### 2.2.4. Документообіг, порядок обробки та заповнення документів

Під **документообігом** розуміють рух бухгалтерських документів від моменту їх заповнення (складається на даному підприємстві або одержується зі сторони) до періоду їх використання для бухгалтерських записів і передачі в архів.

При організації документообігу вирішальним є оптимальний варіант руху бухгалтерських документів в середині підприємства. З цією метою на кожному підприємстві розробляються власні схеми документального обігу по кожній ділянці бухгалтерського обліку. Дані схеми об'єднуються в плани документообігу економічної інформації підприємства.

Первинні документи з місця їх складання передаються в бухгалтерію, де вони перевіряються і опрацьовуються.

Передачу окремих документів (по руху матеріальних цінностей, грошових коштів) здійснюють під розписку, яка оформляється окремим документом (реєстром) або робиться у зведеному документі по обліку даних об'єктів (матеріальний звіт, звіт касира).

Перевірка документів здійснюється за суттю, формою (юридична) і правильністю арифметичних підрахунків (арифметична).

При юридичній перевірці встановлюють правильність всіх необхідних реквізитів, правильність їх заповнення, дотримання правил виправлення помилок.

Арифметична перевірка полягає у підтвердженні виконання арифметичних дій в документі.

При перевірці документів за суттю з'ясовують достовірність здійснених операцій, їх законність.

При виявленні помилок юридичного характеру документ повертається на доопрацювання або повторне складання.

При виявленні арифметичної помилки у документі робиться виправлення.

У випадку виявлення незаконності здійснення операцій, підробку підписів, документи повинні бути переданні головному бухгалтеру для вживання необхідних заходів.

Якщо помилки виявленні у зовнішніх документах, то про це повідомляється підприємство, яке їх склало.

Після перевірки документів проводиться їх розцінка (таксування), групування і зведення, контировка.

Розцінка (таксування) документів здійснюється в тих випадках, коли в них проставлені тільки кількісні (натуральні) показники, що викликає необхідність відобразити операції в грошовій оцінці, тобто визначити і вказати в документі суму.

Групування документів проводиться по кожному об'єкту в залежності від змісту господарських операцій. Для зведення групованих даних складають накопичувальні документи (відомості) або в інших документах, дані яких служать підставою для записів у реєстри бухгалтерського обліку (журнали-ордери, відомості тощо).

Контировка документів полягає в зазначенні бухгалтерських рахунків. Контировка може здійснюватись по кожному первинному документу або по даних зведеного документу.

Оброблені документи підлягають оперативному обліковому погашенню, суть якого полягає в тому, що первинні документи, які пройшли обробку, повинні мати відмітку, яка виключає можливість їх повторного використання: при ручній обробці - дату запису в обліковий реєстр, а при автоматизованій - відтиск штампу оператора, відповідального за їх обробку. (Наприклад: погасити прибутковий касовий документ означає поставити на ньому штамп або написати від руки "Отримано" із зазначенням дати).

Усі бухгалтерські документи в залежності від їх класифікації мають різні терміни зберігання.

Зберігання документів є поточним і постійним.

Поточне зберігання документів проводиться в бухгалтерії підприємства до завершення ревізії фінансово-господарської діяльності органами ДПА.

Постійне зберігання документів проводиться у власних архівах підприємства в терміни визначені законодавством (головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України).

Видача документів з архіву може проводитись тільки за рішенням головного бухгалтера.

Вилучення документів може бути здійснене за постановою органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури, судів, державної контрольно-ревізійної та податкової служб відповідно до чинного законодавства України. Вилучення оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку відповідній посадовій особі підприємства.

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

У разі пропажі або знищення бухгалтерських документів керівник підприємства письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення.

Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджується керівником підприємства. Копія акту надсилається вищестоящій організації, податковій службі в 10 - денний термін.

## **2.3. Оцінка та калькуляція об'єктів обліку**

### **2.3.1. Суть та значення вартісного вимірювання**

Ведення бухгалтерського обліку можливе лише за умов використання трьох вимірників. Вирішальне значення при цьому має грошовий вимірник.

За його допомогою усі об'єкти обліку підлягають грошовій оцінці або вартісному вимірюванню. Без неї бухгалтерський облік є неможливим та втрачає своє практичне значення.

Питання правильного вибору оцінки є досить складним та багатоваріантним.

Економічна література відображає два підходи для визначення оцінки:

I. Оцінка орієнтована на поточний момент (поточні продажні ціни);

II. Оцінка орієнтована на минулий час (за закупівельними цінами та собівартістю).

Вибір правильного підходу до оцінки об'єктів обліку залежить від стану економіки країни.

Так, в умовах стабільності економіки, відсутності інфляції раціонально використовувати другий підхід, в умовах інфляційної економіки - перший підхід.

Основними принципами оцінки є реальність і єдність. Принцип єдності заключається в тому, що існує державна регламентація оцінки об'єктів обліку: одні і ті ж об'єкти на різних підприємствах оцінюються за однією методикою. Реальність оцінки базується на тому, що в основі оцінки лежить фактична собівартість.

### 2.3.2. Оцінка об'єктів бухгалтерського обліку

Об'єкти бухгалтерського обліку (господарські засоби та джерела їх утворення) в залежності від їх економічного змісту та речового складу оцінюються по різному:

Господарські засоби визнаються і відображаються у фінансовій звітності в грошовому виразі з використанням певної бази оцінки, а саме:

1. **Історичної вартості** - відображення за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю (сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами) компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент придбання;
2. **Поточної вартості** - відображення за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу (*господарського засобу*) в ході звичайної реалізації;
3. **Вартості реалізації** - відображення за сумою грошових коштів або їх еквівалентів шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації.
4. **Теперішньої вартості** - відображення за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які очікуються під час звичайної діяльності підприємства.

Основою оцінки, яка найчастіше приймається підприємствами для складання фінансової звітності, є історична вартість. Вона, як правило, комбінується з іншими оцінками. Наприклад, запаси, як правило, відображаються за найнижчою з двох оцінок - собівартістю або чистою вартістю реалізації; ринкові цінні папери можуть відображатися за ринковою вартістю, а довгострокові зобов'язання дебіторів відображаються за їх теперішньою вартістю.

При цьому за окремими видами господарських засобів існують такі методи оцінки:

\* основні засоби відображаються в декількох вимірниках:

- за початковою вартістю - фактичні витрати на їх придбання, спорудження чи виготовлення;

- за сумою їх зносу - визначається по мірі перенесення ними своєї вартості на новостворений продукт у вигляді амортизаційних відрахувань;

- за залишковою вартістю - визначається розрахунковим шляхом - початкова вартість за мінусом зносу (за цією оцінкою основні засоби включаються у валюту балансу);

- за відновлювальною вартістю - визначається шляхом проведення переоцінки і відображає вартість відтворення даного об'єкту в сучасних цінах і умовах виробництва;

\* нематеріальні активи показуються в фінансовій звітності за первинною, залишковою вартістю, та сумою зносу.

\* усі матеріальні запаси зараховуються до складу господарських засобів підприємства та оцінюються за первинною вартістю, в якості якої можуть виступати:

- при придбанні за плату: фактична собівартістю їх придбання або собівартість їх виготовлення;

- при внесенні до статутного капіталу підприємства: погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість;

- при отриманні безоплатно: справедлива вартість;

- при придбанні в результаті обміну на подібні запаси: за балансовою вартістю переданих запасів.

При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті їх оцінка здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

- середньозваженої собівартості;

- собівартості перших за часом надходжень запасів (ФІФО);

- собівартості останніх за часом надходжень запасів (ЛІФО);

- нормативних затрат;

- ціни продажу.

Джерела утворення господарських засобів визнаються і відображаються у фінансовій звітності в грошовому виразі за такими видами оцінок:

1. **Історична собівартість** - сума надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання або, за деяких обставин, суми грошових коштів чи їх



еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання під час звичайної діяльності підприємства.

2. **Поточна собівартість** - недисконтована сума грошових коштів чи їх еквівалентів, яка б була необхідна для погашення зобов'язання на поточний момент.
3. **Вартість розрахунку (платежу, погашення)** - недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалент, що як очікується, буде сплачена для погашення заборгованості під час звичайної господарської діяльності підприємства.
4. **Теперішня вартість** - теперішня (дисконтована) вартість майбутніх відпливів грошових коштів, які, як очікується, будуть необхідні для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності.

При оцінці господарських засобів та їх джерел важливим є дотримання єдності оцінки на протязі звітного облікового періоду.

Недотримання даного підходу веде до спотворення облікових даних та подання неправдивої бухгалтерської інформації.

### 2.3.3. Поняття про калькуляцію, види калькуляцій

**Зведення всіх витрат в грошовому вимірнику називається калькуляцією.** В калькуляції по продукції розраховують собівартість всієї продукції і собівартість її одиниці.

В залежності від періоду складання калькуляції поділяють на попередні і послідувачі. *Попередні* - складають до початку звітного періоду, а *послідувачі* - після закінчення звітного періоду. До попередніх калькуляцій відносять планові, нормативні, проектно-кошторисні і технічні.

Планова калькуляція - це розрахунок планової собівартості на основі норм витрат, які підприємство планує досягти до кінця планового періоду.

Нормативна калькуляція - це розрахунок нормативної собівартості на основі технічно-обґрунтованих норм, які склалися на початок планового періоду.

Проектно-кошторисна калькуляція - це розрахунок собівартості на виробництво робіт по впровадженню нової техніки і технології.

Технічна калькуляція - це розрахунок собівартості на виробництво нових видів продукції.

До послідувачих калькуляцій відноситься звітна. Вона складається на основі бухгалтерських даних про фактичні витрати.

В попередніх калькуляціях спочатку розраховують собівартість одиниці продукції (робіт), а потім всієї продукції (робіт). Собівартість всієї продукції визначається шляхом множення собівартості одиниці на кількість продукції.

В послідувачих калькуляціях на основі бухгалтерських даних визначають собівартість всієї продукції, а собівартість одиниці розраховують шляхом ділення собівартості всієї продукції на кількість випущеної продукції.

Найбільш поширені такі способи калькулювання: прямого віднесення витрат, спосіб розподілу витрат, спосіб виключення витрат, комбінований спосіб.

*При способі прямого віднесення витрат* всі витрати, які пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції відносять на даний вид продукції на підставі відповідних документів.

*Спосіб розподілу витрат* полягає в тому, що при неможливості прямого віднесення витрат, оскільки вони пов'язані з виробництвом чи реалізацією декількох видів продукції, їх розподіляють між окремими видами продукції до встановленої бази.

*Спосіб виключення витрат* застосовується там, де в процесі виробництва одержують один вид основної і один вид побічної продукції. Побічна продукція оцінюється по плановій собівартості або ціні можливого використання (можливої реалізації). Фактична собівартість основної продукції при даному способі визначається як різниця між загальною сумою фактичних витрат і вартістю або плановою собівартістю побічної продукції.

*Комбінований спосіб* - це поєднання способу виключення і способу розподілу витрат.

## **2.4. Система рахунків бухгалтерського обліку та подвійний запис**

### **2.4.1. Поняття про рахунки бухгалтерського обліку та їх будова**

Бухгалтерський баланс відображає тільки стан засобів та їх джерел на певну дату. Для спостереження за фактами фінансово-господарської діяльності необхідна постійна інформація про рух господарських засобів та джерел їх утворення. Це пояснюється тим, що в процесі розширеного відтворення та кругообігу засобів вони перебувають в безперервному русі.

В бухгалтерському обліку рух господарських засобів та джерел відображається в системі рахунків.

Рахунки бухгалтерського обліку на підставі першоджерел інформації (бухгалтерських документів) відображають усі факти фінансово-господарської діяльності з одночасним їх групуванням. Внаслідок такого групування керівництво отримує систематизовані показники усіх господарських процесів, які використовуються для поточного контролю за станом окремих господарських засобів, джерел їх формування, змінами в них, своєчасністю та правильністю проведення операцій.

**Система рахунків - спосіб економічного групування, поточного відображення та господарського контролю за наявністю, рухом господарських засобів і джерел їх формування, господарських процесів та результатів господарської діяльності.**

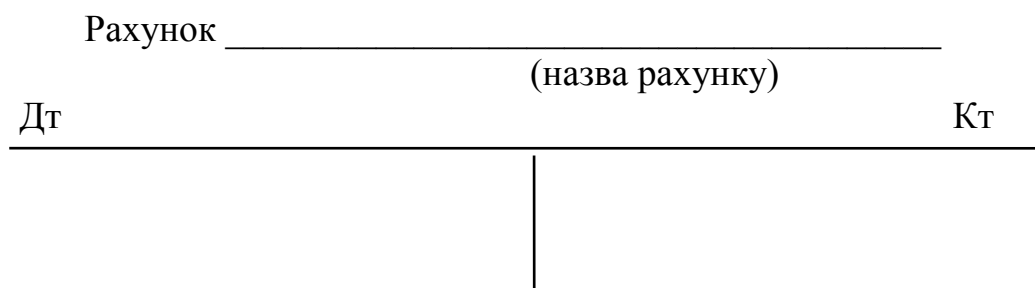
Для поточного відображення змін засобів та їхніх джерел, що відбуваються під впливом господарських операцій, у бухгалтерському обліку застосовуються рахунки.

Поточний облік на рахунках залежно від їх характеру здійснюють у різних вимірниках - натуральних, трудових і грошовому. Проте для того, щоб мати узагальнюючі показники треба застосовувати лише грошовий вимірник.

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

Господарські операції завжди ведуть до збільшення або зменшення окремих видів засобів і джерел їх утворення. Через це рахунки побудовано у такий спосіб, щоб вони могли дати необхідну характеристику окремим господарським процесам, а також відбивати зміни господарських засобів під впливом операцій.

Схематично рахунок бухгалтерського обліку представляють у вигляді таблиці (див. рис. 2.4.1.1), яка поділена на дві протилежні частини - ліву і праву. Ліва частина називається - дебет ( скорочено - Дт), права - кредит ( скорочено - Кт).



**Рисунок 2.4.1.1. Схема рахунку**

Двохстороння будова рахунку пояснюється тим, що під впливом господарських операцій в об'єктах бухгалтерського обліку можуть відбуватися два види змін - збільшення або зменшення.

На рахунках бухгалтерського обліку відображаються зміни в складі об'єктів бухгалтерського обліку. Підсумок змін за певний період називається оборотом. Зміни відображені по дебету рахунку називають - *дебетовим оборотом*, по кредиту - *кредитовим оборотом*.

Рахунок може мати залишок, що називається - *сальдо рахунку*. Сальдо може бути початковим (на початок звітної періоду) і кінцевим (на кінець звітної періоду).

Порядок записів на конкретних рахунках залежить від того, який об'єкт обліковується. Рахунки безпосередньо пов'язані з балансом. Суми залишків за рахунками на початок звітної періоду беруть з балансу, а баланс на кінець звітної періоду складають на підставі залишків за рахунками на кінець звітної періоду. Відповідно до балансу та в залежності від об'єктів, що відображаються на рахунках, останні бувають – активними та пасивними.

*Активними* називаються рахунки, які призначені для відображення змін в складі господарських засобів.

На *пасивних* рахунках відображаються зміни в складі джерел утворення господарських засобів.

На *активному рахунку* сальдо (початкове або кінцеве) відображається по дебету рахунків. Збільшення господарських засобів відображається по дебету рахунку, а їх зменшенням - по кредиту. Сальдо кінцеве активного рахунку розраховується за формулою:

$$C_{KA} = C_{ПА} + Д.О. - К.О. , \quad (1)$$

де:

$C_{KA}$  - сальдо кінцеве активного рахунку;

$C_{ПА}$  - сальдо початкове активного рахунку;

**Д.О.** - дебетовий оборот;

**К.О.** - кредитовий оборот.

Наприклад: *Залишок грошей в касі на початок звітнього періоду становить 1000 грн. Надійшло до каси 6000 грн., видано 4000 грн.*

*Так як, рахунок к№30 "Каса" активний, залишок грошей та їх надходження (збільшення) записують за дебетом, а видачу грошей з каси (зменшення) - за кредитом. Після запису операцій сальдо грошей на рахунку №30"Каса" становитиме 3000 грн. (1000 + 6000 - 4000).*

На *пасивному рахунку* сальдо початкове або кінцеве відображається тільки по кредиту. Збільшення джерел господарських засобів відображається по кредиту рахунку, а їх зменшення - по дебету. Сальдо кінцеве розраховується за формулою:

$$C_{KP} = C_{ПП} + К.О. - Д.О. , \quad (2)$$

де:

$C_{KP}$  - сальдо кінцеве пасивного рахунку;

$C_{ПА}$  - сальдо початкове пасивного рахунку;

**Д.О.** - дебетовий оборот;

**К.О.** - кредитовий оборот.

На *активно-пасивних* рахунках записи здійснюються аналогічно записам на активних і пасивних рахунках.

Наприклад: *Сума заборгованості підприємства постачальникам становить 12 000 грн. Від постачальників надійшли матеріали на суму 20000 грн., розрахунок за які не проведено. Погашено заборгованість постачальникам в сумі 15 000 грн.*

*Так як, рахунок №63"Розрахунки з постачальниками і підрядниками" пасивний (джерела утворення засобів), залишок заборгованості підприємства постачальникам відображаємо по кредиту, а зменшення заборгованості (погашення) - по дебету. Після запису всіх операцій сальдо на рахунку №63"Розрахунки з постачальниками і підрядниками" становитиме: 12 000 грн. + 20 000 грн. - 15 000 грн. = 17 000 грн.*

Якщо рознести усі суми статей балансу у вигляді залишків на рахунках, то підсумок залишків по дебету усіх рахунків дорівнюватиме підсумкові залишків за кредитом усіх рахунків. Обидва ці підсумки дорівнюватимуть один одному

як підсумки активу та пасиву балансу. Цим самим система рахунків у їх взаємозв'язку дає можливість узагальнюючого відбиття в балансі стану засобів підприємства та їх джерел на певну дату.

#### 2.4.2. Суть подвійного запису та його значення

Під впливом господарських операцій рахунки бухгалтерського обліку взаємодіють між собою. **Така взаємодія відображається подвійним записом або іншими словами: спосіб відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку називається подвійним записом.**

Суть подвійного запису полягає в тому, що кожна господарська операція відображається не менше як на двох рахунках: по дебету одного рахунку і кредиту другого рахунку і обов'язково в однаковій сумі.

Розглянемо приклади відображення на рахунках бухгалтерського обліку наступних чотирьох типів господарських операцій.

Операції першого типу. Кореспондують між собою два активних рахунки, відбуваються рівновеликі зміни в складі господарських засобів.

*Із поточного рахунку в касу отримано 10000 грн. Перш ніж записати цю операцію на рахунках, слід встановити, на якому рахунку її треба записати за дебетом і на якому - за кредитом. Ця операція стосується рахунків №30 "Каса" та №31 "Рахунки в банках", які є активними. В результаті цієї операції в касі сума грошей збільшилась на 10 000 грн., а на поточному рахунку зменшилось на цю ж суму. Так як, на активних рахунках збільшення записують за дебетом, а зменшення - за кредитом, то цю операцію треба записати за дебетом рахунку "Каса" і кредитом рахунку "Рахунки в банках".*

Операції другого типу. Кореспондують між собою два пасивних рахунки, відбуваються рівновеликі зміни в складі джерел утворення господарських засобів.

*За рахунок створеного в минулих звітних періодах забезпечення нараховано відпускні працівникам підприємства в сумі 1 000 грн. Ця операція стосується рахунків "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" та "Розрахунки з оплати праці", які є пасивними. В результаті цієї операції заборгованість (кредиторська) по оплаті праці перед працівниками підприємства збільшилась на 1 000 грн., а величина створеного в минулих звітних періодах забезпечення майбутніх витрат і платежів зменшилось на цю ж суму. Так як, на пасивних рахунках збільшення записують за кредитом, а зменшення - за дебетом, то цю операцію треба записати за дебетом рахунку "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" і кредитом рахунку "Розрахунки з оплати праці".*

Операції третього типу. В даному випадку кореспондують між собою активні і пасивні рахунки, причому рівновеликі зміни як в складі господарських засобів, так і джерел їх утворення відбуваються в сторону збільшення.

Оприбутковано на складі підприємства матеріали (як один з видів виробничих запасів), що надійшли від постачальників на суму 5000 грн. Дана господарська операція викликає зміну в наступних двох рахунках: №20 "Виробничі запаси" та №63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками". Причому перший із рахунків - активний, а другий - пасивний. При оприбуткуванні матеріалів їх сума та кількість збільшується. Рахунок №20 "Виробничі запаси" відображає засоби і він є активним, збільшення відображається за дебетом.

Розрахунки за придбані матеріали на підставі даної операції, ще не проведено, тобто виникла кредиторська заборгованість перед постачальниками за придбані виробничі запаси. Рахунок №63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" - пасивний і збільшення відображається по кредиту. Отже, дана господарська операція буде відображена по дебету рахунку №20 "Виробничі запаси" і кредиту рахунку №63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками".

Операції четвертого типу. Кореспондують між собою активні і пасивні рахунки, причому рівновеликі зміни як в складі господарських засобів, так і джерел їх утворення відбуваються в сторону зменшення.

Перераховано з поточного рахунку постачальникам заборгованість за придбані виробничі запаси в розмірі 5000 грн. Дана господарська операція викликає зміну в наступних двох рахунках: №31 "Рахунки в банках" та №63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками". Причому перший з рахунків активний, а другий пасивний.

При перерахуванні коштів їх сума на поточному рахунку зменшується, а також зменшується кредиторська заборгованість перед постачальниками, що відповідає запису по дебету рахунку №63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" та кредиту рахунку №31 "Рахунки в банках".

### **2.4.3. Кореспонденція рахунків, бухгалтерські проводки**

Рахунки, на яких відображаються господарські операції називаються кореспондуючими, а зв'язок між цими рахунками - кореспонденцією.

Попереднє зазначення кореспондуючих рахунків і суми, яка на них відображається, називається **бухгалтерським записом** або, як традиційно в обліковій практиці прийнято називати, **бухгалтерським проведенням, а частіше всього бухгалтерською проводкою.**

Для того, щоб скласти бухгалтерське проведення та правильно визначити кореспонденцію рахунків, слід послідовно виконати такі дії мислення:

1. З'ясувати у чому полягає економічний зміст господарської операції;
2. Визначити, які об'єкти обліку залучені до неї;
3. Встановити характер змін об'єктів (збільшення чи зменшення);
4. Визначити необхідні рахунки та їх економічний характер.

Бухгалтерські проведення бувають простими і складними, а також збірними та багаторядними.

**Простим** називається бухгалтерське проведення, в якому між собою кореспондує не більше двох рахунків (один за дебетом і один за кредитом).

Наприклад: з каси підприємства видана заробітна плата працюючим в розмірі 3000 грн. Під впливом однієї операції між собою кореспондують два рахунки: каса і розрахунки з оплати праці. Причому перший кредитується (Кт 301), а другий дебетується (Д 661).

**Складним** бухгалтерським проведенням називають таке, в якому кореспондує більше двох рахунків. При цьому можливі два випадки. Перший, коли кілька рахунків дебетуються, а на загальну суму за дебетом цих рахунків кредитується тільки один рахунок.

Наприклад: *поступили від постачальника виробничі запаси на суму - 100 грн. та малоцінні та швидкозношувані предмети на суму 80 грн.. Дана господарська операція веде до збільшення рахунків №20 "Виробничі запаси" на 100 грн. та №22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" на 80 грн. та рахунку №63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" на 180 грн. При цьому рахунки 20,22 - дебетуються, а рахунок 63 - кредитується.*

Другий випадок, коли кілька рахунків кредитується, а на загальну суму записів за кредитом цих рахунків дебетується тільки один рахунок.

Наприклад: *на підприємстві, на підставі рішення загальних зборів засновників, за рахунок нерозподіленого прибутку збільшено додатковий капітал в сумі 50 000 грн. та утворено з метою покриття непередбачених збитків резервний капітал в сумі 20 000 грн. При цьому кредитується два рахунки (№42 "Додатковий капітал" та №43 "Резервний капітал" та дебетується один - №44 "Нерозподілений прибуток").*

**Збірні** бухгалтерські проведення - це такі, коли водночас дебетується та кредитується не менше як по два рахунки за дебетом і кредитом ( рис. 2.4.3.1).

Наприклад:

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%; text-align: left;">Дт</td> <td style="width: 33%; text-align: center;">Постачальники</td> <td style="width: 33%; text-align: right;">Кт</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; height: 40px;"></td> <td></td> <td style="text-align: right; vertical-align: bottom;">1000</td> </tr> </table>	Дт	Постачальники	Кт			1000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%; text-align: left;">Дт</td> <td style="width: 33%; text-align: center;">Матеріали</td> <td style="width: 33%; text-align: right;">Кт</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; height: 40px; text-align: center;">800</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	Дт	Матеріали	Кт	800		
Дт	Постачальники	Кт											
		1000											
Дт	Матеріали	Кт											
800													
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%; text-align: left;">Дт</td> <td style="width: 33%; text-align: center;">Кредитори</td> <td style="width: 33%; text-align: right;">Кт</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; height: 40px;"></td> <td></td> <td style="text-align: right; vertical-align: bottom;">500</td> </tr> </table>	Дт	Кредитори	Кт			500	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%; text-align: left;">Дт</td> <td style="width: 33%; text-align: center;">Паливо</td> <td style="width: 33%; text-align: right;">Кт</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; height: 40px; text-align: center;">400</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	Дт	Паливо	Кт	400		
Дт	Кредитори	Кт											
		500											
Дт	Паливо	Кт											
400													
	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%; text-align: left;">Дт</td> <td style="width: 33%; text-align: center;">Запасні частини</td> <td style="width: 33%; text-align: right;">Кт</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; height: 40px; text-align: center;">300</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	Дт	Запасні частини	Кт	300								
Дт	Запасні частини	Кт											
300													

Разом: 1500 грн.

#### **Рисунок 2.4.3.1. Схема збірного бухгалтерського проведення**

**Багаторядними** називають такі бухгалтерські проведення, коли одночасно дебетується і кредитується кілька рахунків, пов'язаних між собою складною господарською ситуацією (рис. 2.4.3.2).

Наприклад:					
Дт	Постачальники	Кт	Дт	Матеріали	Кт
	2000		2000		
Дт	Кредитори	Кт	Дт	Паливо	Кт
		600	700		
Дт	Позики банку	Кт	Дт	Запасні частини	Кт
		400	300		

Разом: 3000 грн.

#### **Рисунок 2.4.3.2. Схема багаторядного бухгалтерського проведення**

Як видно з наведених рисунків 2.4.3.1 та 2.4.3.2, такі збірні та багаторядні бухгалтерські проведення нечітко відбивають взаємозв'язки рахунків. Така кореспонденція рахунків не визначає змісту господарської операції.

Складати такі бухгалтерські проведення, у яких кілька рахунків дебетується і водночас кілька рахунків кредитується, в бухгалтерському обліку підприємства не дозволяється, оскільки це ускладнює встановлення взаємозв'язку між рахунками і встановлення змісту господарських операцій.

Дотримання правильної кореспонденції між рахунками має велике значення для організації бухгалтерського обліку, оскільки завдяки їй визначається певний порядок у системі облікових записів, і дані бухгалтерського обліку можна використовувати для вивчення стану господарства. Кореспонденція між рахунками в бухгалтерському обліку, яка встановлюється і розробляється державними керівними органами, є обов'язковою для всіх однорідних підприємств. Типова кореспонденція полегшує роботу бухгалтерських працівників, запобігає помилкам у проведеннях, що іноді трапляється, дає змогу зводити і узагальнювати дані обліку в масштабах окремих галузей і всього народного господарства.

#### **2.4.4. Поняття про синтетичні та аналітичні рахунки, субрахунки**

В управлінні господарською діяльністю підприємства використовується як узагальнююча, так і деталізована інформація про об'єкти бухгалтерського обліку. Тому в залежності від ступеня деталізації інформації бухгалтерські рахунки поділяються на синтетичні, аналітичні і субрахунки.

Рахунок найвищого (I) порядку називається синтетичним, рахунок II порядку - субрахунком і рахунок III порядку - аналітичним рахунком.

Так, рахунки бухгалтерського обліку, що відкриваються на підставі статей балансу для обліку руху засобів та їх джерел, містять узагальнюючі



(синтетичні) дані в грошовому вимірнику. Наприклад: *рахунок №10 "Основні засоби"* показує рух усіх основних засобів підприємства; *рахунок №20 "Виробничі запаси"* - наявність і рух предметів праці даної групи в цілому; *рахунок №63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"* - загальну суму заборгованості всім постачальникам за отримані від них, але не оплачені матеріальні цінності. Ці рахунки синтетичні.

*Синтетичними* називаються рахунки, які дають узагальнені показники про господарські засоби, джерела їх утворення і господарські процеси по економічно однорідних групах в грошовому виразі.

*Аналітичні* рахунки деталізують зміст синтетичних рахунків по окремих видах господарських засобів, джерел їх формування і господарських процесах.

Проміжне місце між синтетичними і аналітичними рахунками займають *субрахунки*. При їх допомозі здійснюється:

- додаткове групування даних аналітичного обліку для одержання узагальненої інформації в межах певного синтетичного рахунку;
- деталізація сум, що обліковуються на синтетичних рахунках.

На синтетичних рахунках і субрахунках об'єкти бухгалтерського обліку відображаються тільки в грошовому вимірнику.

На аналітичних рахунках об'єкти бухгалтерського обліку, зокрема по обліку товарно-матеріальних цінностей, відображаються як в натуральному, так і в грошовому вимірниках.

Не всі синтетичні рахунки можна поділити на субрахунки і аналітичні рахунки. Окремі синтетичні рахунки не мають субрахунків, а мають аналітичні рахунки.

Між синтетичним рахунком, його субрахунками і аналітичними рахунками існує взаємозв'язок:

Сума початкового сальдо по синтетичному рахунку завжди повинна відповідати сумі початкових сальдо по аналітичних рахунках, які відкриті до нього.

Сума оборотів за Дт та Кт аналітичних рахунків повинна відповідати сумі оборотів за Дт та Кт синтетичного рахунку.

3. Сума кінцевого сальдо по синтетичному рахунку повинна відповідати кінцевому сальдо по аналітичних рахунках, які відкриті до нього.

Відображення об'єктів на синтетичних рахунках називається *синтетичним обліком*.

Відображення об'єктів на аналітичних рахунках називається *аналітичним обліком*.

Розглянемо записи на синтетичному та аналітичному рахунках на прикладі сировини й матеріалів на синтетичному рахунку "Виробничі запаси" (табл.. 2.4.4.1).

Цей синтетичний рахунок дає узагальнюючі показники про наявність, надходження та витрачання матеріалів в цілому по підприємству. За даними цього рахунку не можна дізнатись, які конкретно матеріали є на підприємстві, який їхній рух. Крім цього, відсутні натуральні показники за окремими видами

матеріалів. Щоб отримати детальні дані про надходження та витрачання матеріалів, потрібно відкрити аналітичні рахунки.

**Таблиця 2.4.4.1.**

**Рахунок №20 "Виробничі запаси"**

Дт	Кт
<u>Сальдо на 1.09.2001р.</u> 7 000	2. 3 600
1. 3 100	3. 4 000
Оборот за місяць: 3 100	Оборот за місяць: 7 600
<u>Сальдо на 1.10.2001р.</u> 2 500	

Для спрощеного прикладу припустимо, що підприємство має два види матеріалів: бронзу та мідь. Дані про наявність і рух матеріалів показані загальними сумами на синтетичному рахунку №20 "Виробничі запаси" (табл.2.4.4.1.) і відображаються наступні господарські операції на таких аналітичних рахунках (табл.2.4.4.2. та 2.4.4.3.): 1) адійшло від постачальників 2500 кг бронзи на суму 1500 грн. та 2000 кг міді на суму 1600 грн.; 2) відпущено на виробництво 2000 кг бронзи на суму 1200 грн. та 3000 кг міді на суму 2400 грн.; 3) відпущено на виробництво 4000 кг бронзи на суму 2400 грн. та 2000 кг міді на суму 1600 грн.

**Таблиця 2.4.4.2.**

**Аналітичний рахунок "Бронза"**

№ п/п	Зміст запису	Од. виміру	Ціна, грн.	Надійшло		Витрачено	
				к-ть	сума	к-ть	сума
1	2	3	4	5	6	7	8
	Залишок на 1.09.01	кг	0-60	5000	3000		
1.	Надійшло від постачальників	кг	0-60	2500	1500		
2.	Відпущено на виробництво	кг	0-60	-	-	2000	1200
3.	Відпущено на виробництво	кг	0-60	-	-	4000	2400
	Оборот	кг	0-60	2500	1500	6000	3600
	Залишок на 1.10.01	кг	0-60	1500	900		

**Таблиця 2.4.4.3.**

**Аналітичний рахунок "Мідь"**

№ п/п	Зміст запису	Од. вимі-ру	Ціна, грн.	Надійшло		Витрачено	
				к-ть	сума	к-ть	сума
1	2	3	4	5	6	7	8
1	2	3	4	5	6	7	8
	Залишок на 1.09.01	кг	0-80	5000	4000		
1.	Надійшло від постачальників	кг	0-80	2000	1600		
2.	Відпущено на виробництво	кг	0-80	-	-	3000	2400
3.	Відпущено на виробництво	кг	0-80	-	-	2000	1600
	Оборот	кг	0-80	2000	1600	5000	4000
	Залишок на 1.10.01	кг	0-80	2000	1600		

#### 2.4.5. Узагальнення даних поточного обліку, обороти і відомості за рахунками синтетичного та аналітичного обліку

Окремий рахунок містить інформацію, що характеризує кожний об'єкт зокрема. Періодично виникає потреба в узагальненні інформації про об'єкти обліку, взаємозв'язок між ними. Для цього використовують таблиці певної форми, які називають відомостями. Є три види відомостей:

- оборотні відомості;
- сальдові відомості;
- шахові (часто в обліковій практиці вживають слово шахматні) відомості.

Оборотні відомості складають як за рахунками синтетичного, так і за рахунками аналітичного обліку. За побудовою оборотна відомість - це таблиця з кількома графами. У першій графі записують назви рахунків, у наступних сальдо на початок звітної періоду, обороти за дебетом і кредитом за звітний період, а також сальдо на кінець звітної періоду. Наприкінці оборотної відомості за кожною графою підводять підсумок.

Оборотна відомість за рахунками синтетичного обліку за звітний період узагальнює дані за всіма синтетичними рахунками і має такі графи: шифр (код) рахунку, назва синтетичного рахунку, сальдо початкове, обороти за звітний період, сальдо кінцеве (табл.. 2.4.5.1).

Для оборотної відомості за синтетичними рахунками характерні три пари рівностей:

- підсумок сальдо початкового по дебету і кредиту рахунків. Це впливає з рівності активу і пасиву балансу;

**Таблиця 2.4.5.1.**

#### **Оборотна відомість за рахунками синтетичного обліку**

Шифр	Назва	Сальдо на	Обороти за	Сальдо на
------	-------	-----------	------------	-----------

(код)рахунку	синтетичного рахунку	1.01.2001 р.		місяць (січень)		1.02.2001	
		Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
		S <sub>1</sub>	S <sub>2</sub>	S <sub>3</sub>	S <sub>4</sub>	S <sub>5</sub>	S <sub>6</sub>
		I пара рівності		II пара рівності		III пара рівності	
		S <sub>1</sub> =S <sub>2</sub>		S <sub>3</sub> =S <sub>4</sub>		S <sub>5</sub> =S <sub>6</sub>	

- підсумок дебетових і кредитових оборотів на рахунках. Це впливає з суті подвійного запису;

- підсумок сальдо кінцевого по дебету і кредиту рахунків. Ця рівність впливає з двох попередніх.

Порушення другої рівності (обороты за звітний період) в оборотній відомості за синтетичними рахунками свідчить про помилки в бухгалтерських записах. Вони можуть виникнути через порушення правил подвійного запису операцій на рахунках, коли суму операцій за дебетом одного рахунку записано, а за кредитом іншого - ні, а також коли за дебетом одного рахунку записано одну суму, а за кредитом другого рахунку даної операції - іншу. У цьому разі порушується рівність підсумків оборотів за дебетом і кредитом, а також рівність кінцевих сальдо.

Оборотну відомість за синтетичними рахунками використовують для складання сальдового балансу, оскільки кінцеві сальдо за всіма рахунками, наведеними в оборотній відомості, показують стан засобів (дебетові сальдо) і джерел їх утворення (кредитові сальдо).

Оборотні відомості за аналітичними рахунками складаються за даними всіх аналітичних рахунків, які відкриті до одного субрахунку або до одного синтетичного рахунку (табл. 2.4.5.2 та 2.4.5.3). Підсумкові дані цих рахунків звіряються з даними відповідного субрахунку чи синтетичного рахунку.

Оскільки в аналітичному обліку використовуються різні вимірники, оборотні відомості за цими рахунками різні за будовою. Так, в оборотних відомостях для обліку матеріальних цінностей є графи для запису їх кількості та вартості. Для початкових та кінцевих сальдо в оборотних відомостях за такими рахунками відводять тільки по одній графі (дебет), тому що кредитової остачі за матеріальними рахунками бути не може.

Аналітичний облік розрахунків і джерел засобів роблять тільки в грошових вимірниках, тому в оборотних і вони подібні за будовою оборотним відомостям за синтетичними рахунками.

**Таблиця 2.4.5.2.**

**Оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку матеріальних цінностей**

№ п/п	Назва аналітичного рахунку	Од. ви-мі-ру	Ціна, грн.	Залишок на поч. місяця		Надійшло		Витрачено		Залишок на кінець місяця	
				к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума
Разом:											

**Таблиця 2.4.5.3.**

**Оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку розрахунків та джерел засобів**

№ п.п.	Назва аналітичного рахунку	Сальдо на 1.01.2001 р.		Обороти за місяць (січень)		Сальдо на 1.02.2001	
		Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Разом							

Сальдові відомості складаються за даними синтетичних і аналітичних рахунків. В них відображається сальдо на початок кожного звітного періоду (табл. 2.4.5.4 та 2.4.5.5). Перевірка підсумкових даних в цих відомостях здійснюється за таким же принципом як в оборотних відомостях.

**Таблиця 2.4.5.4.**

**Сальдова відомість за рахунками синтетичного обліку**

Шифр рахунку	Назви рахунків	С-до на 1.01.2001		С-до на 1.02.01		С-до на 1.03.01		і т.д.		С-до на 1.01.2002	
		Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Разом:											
		I рівність		II рівність		III рівність				XII рівність	

**Таблиця 2.4.5.5.**

**Сальдова відомість за рахунками аналітичного обліку матеріальних цінностей**

№	Назва ана-	Од.	Ціна,	Залишок на	Залишок на	і т.д.	Залишок на
---	------------	-----	-------	------------	------------	--------	------------

п/п	літичного рахунку	ви-мі-ру	грн.	1.01.2001		1.02.2001				1.01.2002	
				к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума
Разом:											

Шахові відомості складаються тільки за рахунками синтетичного обліку. В них відображаються сальдо початкове, обороти за місяць, сальдо кінцеве. Всі рахунки в цій відомості записуються двічі - один раз по вертикалі (рахунки, що дебетуються), другий раз - по горизонталі (рахунки, що кредитуються). Кожну господарську операцію відображають на перетині дебетового і кредитового рахунків, наприклад: Одержано виробничі запаси від постачальників на суму 6500 грн. Сума цієї господарської операції буде записана на перетині граф за дебетом рахунку №20 "Виробничі запаси" і кредитом рахунку №63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" ( див. табл.2.4.5.6). Підсумок записів по горизонталі на певному рахунку становить дебетовий оборот, а підсумок записів по вертикалі на певному рахунку становить його кредитовий оборот. Сальдо кінцеве на рахунках розраховується виходячи із сальдо початкового, дебетового і кредитового обороту.

**Таблиця 2.4.5.6.**

**Шахова (шахматна) оборотна відомість**

Кредит рахунків: Дебет рахунків:	Сальдо на початок місяця		Виробничі запаси	Виробництво	Рахунки в банках	І т.д.	Розрахунки з постачальниками	Разом (оборот дебету)	Сальдо на кінець місяця	
	Дт	Кт							Дт	Кт
Виробничі запаси	800						6500	6500	2800	
Виробництво	200		4500					4500	4700	
Рахунки в банках	600							-	100	
Розрахунки з постачальниками		800			500			500		6800
і т.д.	5400	6200							5400	6200
Разом (оборот по кредиту)	7000	7000	4500	-	500		6500	11500	13000	13000

За допомогою шахматної відомості контролюється не тільки дотримання принципу подвійного запису, але й правильність кореспонденції рахунків.

**2.4.6. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку**

В бухгалтерському обліку госпрозрахункових підприємств, як приватних так і державних застосовується біля 100 різних рахунків. Один рахунок

відображає стан господарських засобів, інший - джерела формування цих засобів. Кожен рахунок має певний зміст, будову, призначення та структуру, ступінь деталізації.

Поряд з цим, слід зауважити, що рахунки підлягають класифікації за певними ознаками. На перший погляд класифікація рахунків не має практичного застосування, але щоб правильно використати рахунки обліку, треба добре засвоїти їх особливості, чітко визначити зміст, призначення та структуру, тобто прокласифікувати їх. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку, тобто групування їх за певними ознаками, допомагає вивченню системи рахунків та застосуванню її на практиці.

Рахунки класифікують за такими ознаками:

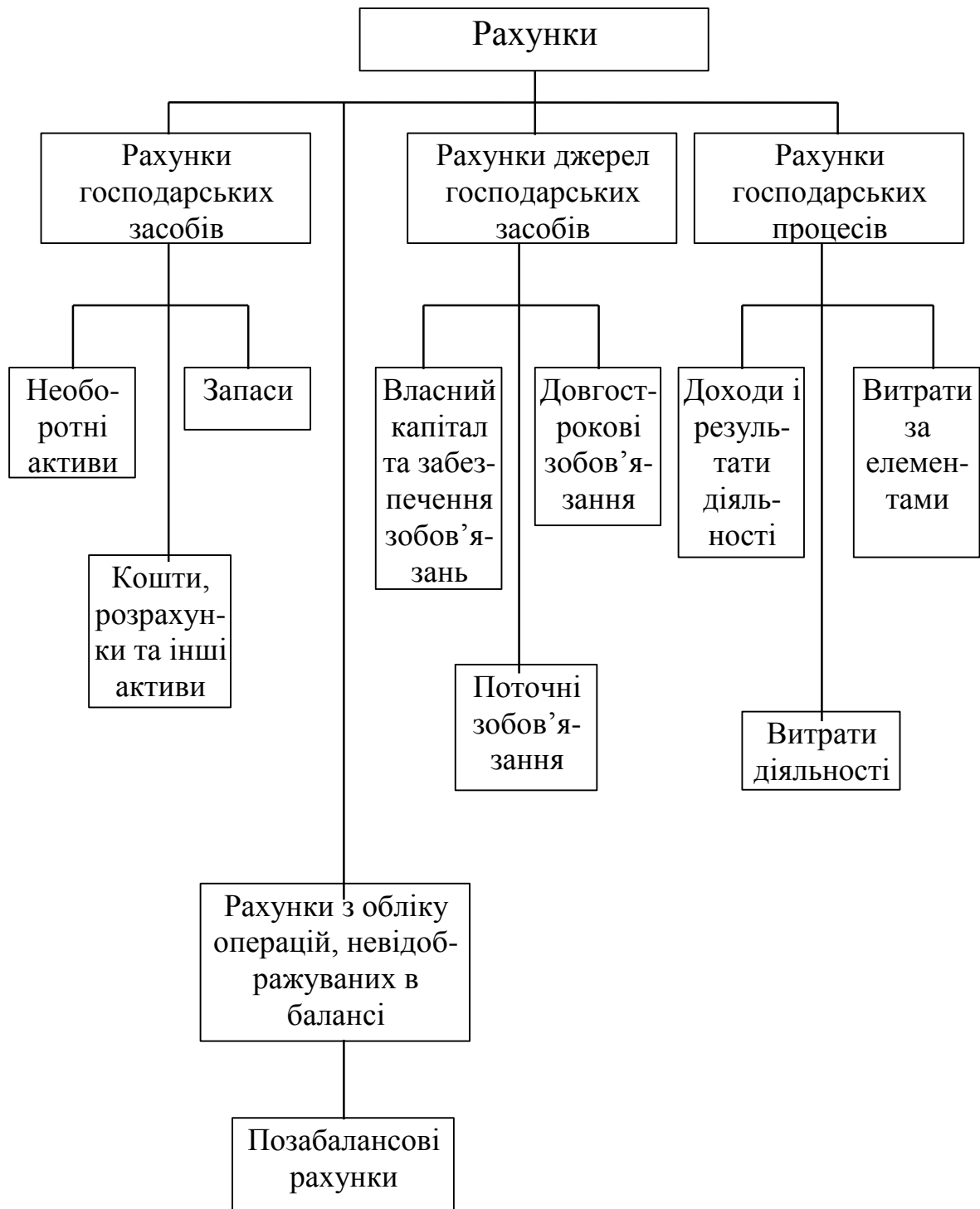
- в залежності від об'єкту відображення (активні, пасивні, активно-пасивні);
- в залежності від ступеня узагальнення та деталізації даних про господарську діяльність (синтетичні рахунки, субрахунки, аналітичні рахунки);
- в залежності від функціональної ролі бухгалтерського обліку (рахунки фінансового та управлінського обліку);
- в залежності від галузей економіки (рахунки загальні (спільні) та рахунки специфічні (галузеві));
- за економічним змістом;
- за призначенням та структурою.

**Класифікація рахунків за економічним змістом** дає змогу встановити, які рахунки слід застосовувати для обліку певного об'єкту, отримання необхідних показників, що характеризують стан і зміни об'єкта обліку. За економічним змістом рахунки поділяють на чотири групи (табл. 2.4.6.1): 1) рахунки господарських засобів; 2) рахунки джерел засобів; 3) рахунки господарських процесів; 4) рахунки щодо обліку операцій, які не відображаються в балансі. Ця класифікація будується у відповідності з класифікацією господарських засобів.

Рахунки господарських засобів активні і відображають за дебетом надходження господарських засобів і за кредитом - їх вибуття. Залишок за рахунками показує наявність господарських засобів на початок і кінець періоду.

Рахунки утворення джерел господарських засобів є пасивними, і за кредитом їх відображають збільшення джерел засобів, а за дебетом - зменшення. Сальдо таких рахунків характеризує наявність джерел господарських засобів на початок і на кінець місяця.

Таким чином, класифікація рахунків за економічним змістом дає змогу згрупувати рахунки в залежності від того, що на них обліковують.



**Рисунок 2.4.6.1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом**



**За структурою і призначенням** рахунки поділяються на основні, регулюючі, операційні, фінансово-результативні і позабалансові.

До основних рахунків відносяться інвентарні, рахунки капіталу і рахунки розрахунків.

*Інвентарні рахунки* застосовують для обліку наявності та руху матеріальних цінностей і коштів, їх призначення - контроль за наявністю і рухом господарських засобів підприємства. Вони поділяються на матеріальні рахунки та рахунки коштів.

*Матеріальні рахунки* призначені для обліку наявності і руху основних засобів, товарно-матеріальних цінностей і контролю за їх збереженням. По відношенню до балансу є активними. По дебету цих рахунків відображається поступлення господарських засобів, а по кредиту - вибуття цих засобів. Залишки по матеріальних рахунках можуть бути тільки по дебету і означають наявність даного виду засобу на певну визначену дату, записують їх в першому і другому розділі балансу (рахунки №№: 10, 11, 20, 22, 26, 28).

Господарські операції на матеріальних рахунках обліковуються в грошових та натуральних показниках. Достовірність залишків на перше число за даними рахунками визначається шляхом проведення інвентаризації.

*Рахунки коштів* призначені для обліку грошових коштів. За будовою вони подібні до матеріальних рахунків. Всі ці рахунки активні. По дебету відображається поступлення грошових коштів, по кредиту - витрачання, перерахування. Залишки цих рахунків на перше число бувають лише дебетовими і відображаються в другому розділі активу балансу, а також показують наявність грошових коштів на певну дату (рахунки №№: 30, 31, 33).

*Рахунки капіталу* використовуються для обліку джерел власних засобів. Вони є пасивні. По кредиту відображається утворення (збільшення) капіталу, а по дебету - його вилучення (зменшення). Залишки на перше число можуть бути тільки по кредиту і записуються в першому розділі пасиву балансу. (рахунки №№: 40, 41, 42, 43).

*Рахунки розрахунків* призначені для відображення дебіторської та кредиторської заборгованості.

Рахунки, на яких обліковується дебіторська заборгованість є активні (рахунки №№: 36,37). По дебету цих рахунків відображається збільшення (виникнення) дебіторської заборгованості, а по кредиту - її погашення (зменшення). Дебетовий залишок рахунку відображається в другому розділі активу балансу.

Рахунки на яких обліковується кредиторська заборгованість є пасивні (рахунки №№: 66, 60, 50, 55, 51, 52, 53, 54, 68) (По кредиту пасивних рахунків розрахунків відображається виникнення (збільшення) кредиторської заборгованості, а по дебету - її погашення (зменшення). Кредитовий залишок рахунку відображається в третьому розділі пасиву балансу).

Окремі рахунки є активно-пасивними (рахунки №№: 372, 64, 65, 377), на яких одночасно обліковується дебіторська і кредиторська заборгованість. Ці рахунки можуть мати два залишки: по дебету (дебіторська заборгованість), по

кредиту (кредиторська заборгованість). Такий залишок називається розгорнутим.

Регулюючі рахунки призначені для уточнення оцінки господарських засобів і визначення реальної величини джерел утворення засобів. Вони поділяються на доповнюючі, контрарні і контрарно-доповнючі.

Доповнюючі регулюючі рахунки збільшують оцінку засобів або величину джерел. За будовою вони такі ж, як і рахунки, які вони доповнюють. Як правило, вони використовуються в аналітичному обліку. Наприклад: шляхом додавання суми транспорно-заготівельних витрат і вартості придбаних матеріалів, сировини - визначається фактична собівартість матеріальних цінностей.

Контрарні регулюючі рахунки призначені для зменшення оцінки засобів і величини джерел (вартість об'єкту визначається шляхом віднімання з суми основного (регульованого) рахунку суми регулюючого рахунку). За будовою вони протилежні до рахунків, які вони зменшують. Якщо вони зменшують оцінку засобів, то самі є контрактивні, тобто пасивні (рахунки №№: 131, 132, 133). Якщо вони зменшують величину джерел, то відносяться до контрпасивних, тобто є активними.

Контрарно-доповнючі рахунки поєднують ознаки контрарних і доповнючих. Їх застосовують в аналітичному обліку, наприклад, в обліку готової продукції чи матеріалів. Якщо аналітичний облік окремих видів готової продукції проводять за плановою собівартістю, окремо ведуть облік відхилень фактичної собівартості від їх планової собівартості. При цьому для визначення фактичної собівартості готової продукції суму відхилень треба додати або відняти від планової собівартості залежно від того, що показує відхилення - перевитрати чи економію засобів.

Операційні рахунки призначені для відображення окремих господарських операцій і процесів. Вони поділяються на розподільні, калькуляційні, порівняльні і транзитні.

Розподільні рахунки в свою чергу поділяються на збірно-розподільні і бюджетно-розподільні.

Збірно-розподільні призначені для збирання і розподілу витрат між окремими об'єктами в одному і тому ж звітному періоді. Ці рахунки є активними і в кінці кожного звітного періоду закриваються, тобто вони не мають сальдо (рахунки №№: 91, 92, 93, 94, 70, 71).

Бюджетно-розподільні рахунки призначені для відображення витрат і їх розподілу між окремими звітними періодами. Ці рахунки є активні ( № 39) і пасивні (рахунки №№:47, 69).

По дебету рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" відображаються витрати здійсненні в даному періоді, але які фактично відносяться до майбутніх періодів. До таких витрат відносяться: витрати по підписці на газети і журнали, наперед заплачені суми за оренду приміщення і т.д. По кредиту рахунку 39 витрати поступово списуються при настанні відповідного

періоду. Цей рахунок може мати дебетове сальдо, яке означає нерозподілену суму витрат і відображається в другому розділі активу балансу.

Рахунок 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” призначений для узагальнення інформації про стан і рух сум, зарезервованих у встановленому порядку з метою рівномірного включення витрат в затрати виробництва та витрати обігу. На цьому рахунку можуть бути відображені суми майбутньої оплати відпусток працівникам. Рахунок 69 призначений для узагальнення інформації про доходи, отримані в звітному періоді, але які відносяться до майбутніх періодів (орендна плата, плата за комунальні послуги і т.д.).

*Калькуляційні* рахунки призначені для обліку витрат і визначення собівартості продукції, робіт і послуг. За будовою вони є активними (рахунки №№: 23, 24, 25, 90).

Структуру калькуляційного рахунку розглянемо на прикладі рахунку 23 “Виробництво”. Рахунок активний. По дебету обліковуються всі фактичні витрати, пов’язані з виробництвом продукції, а по кредиту - фактичні витрати, які відносяться до готової продукції. Сальдо по рахунку 23 на початок місяця може бути тільки по дебету. Воно означає незавершене виробництво. Щоб визначити фактичну собівартість всієї готової продукції, потрібно до фактичних витрат, які обліковуються по дебету цього рахунку за весь місяць додати незавершене виробництво на початок місяця і відняти незавершене виробництво на кінець місяця. До рахунку 23 відкриваються аналітичні рахунки за видами продукції, що виготовляється або за видами виконуваних робіт. При цьому витрати обліковуються по кожному аналітичному рахунку окремо для того, щоб обчислити фактичну собівартість кожного виду виробу.

*Порівняльні* рахунки використовуються для відображення окремих господарських операцій і процесів та відображення результатів по них. Ці рахунки є активними. Шляхом порівняння записів за звітний період по дебету і кредиту цих рахунків визначається результат від певної операції чи процесу. На суму цього результату даний рахунок закривається (рахунок №79 “Фінансові результати”).

*Транзитні* рахунки використовуються у тому випадку, якщо є необхідність акумулювати певні однорідні активи з метою їх подальшого розподілення і перенесення на інші рахунки для забезпечення контролю і управління цими активами. До цих рахунків відноситься клас рахунків, в якому відображаються елементи витрат (рахунки №№ 80, 81, 82, 83, 84, 85). За цими рахунками немає ні початкового, ні кінцевого залишку і вони закриваються в кінці звітного періоду.

*Фінансово-результативні* використовуються для відображення фінансових результатів діяльності підприємства за певний період (рахунок № 44). Ці рахунки є активно-пасивними, так як результат може бути позитивним (прибуток) і негативним (збиток).

По кредиту рахунку № 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності. По дебету цього рахунку обліковуються збитки та використання прибутку. Сальдо по рахунку

44, яке може бути по дебету або по кредиту відображається в першому розділі пасиву балансу.

Основні, регулюючі, операційні і фінансово-результативні рахунки обліковують об'єкти, що відображаються в балансі підприємства і вони називаються балансові рахунки.

*Позабалансові рахунки* призначені для обліку об'єктів, які не є власністю підприємства, але перебувають в його користуванні або мають належати йому. Для них характерна проста форма запису. Це значить, що на цих рахунках відсутній подвійний запис, тобто вони не кореспондують між собою і балансовими рахунками (рахунки класу 0 "Позабалансові рахунки": №№ 01, 02, 03 і т.д. до 08).

#### 2.4.7. План рахунків бухгалтерського обліку

**План рахунків - це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку.** Діючий план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджений наказом №291 Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року і введений в дію з 1 січня 2000 року. Він складається із десяти класів, дев'ять з яких містять балансові рахунки (з першого по дев'ятий) і один (нульовий) - із позабалансових рахунків (дивись додаток А), зокрема з наступних:

1. Необоротні активи.
2. Запаси.
3. Засоби розрахунків та інші активи.
4. Власний капітал та забезпечення капіталів.
5. Довгострокові зобов'язання.
6. Доходи та результати діяльності.
7. Поточні зобов'язання.
8. Витрати за елементами.
9. Витрати діяльності.
0. Позабалансові рахунки.

Кожен клас рахунків складається із синтетичних рахунків першого порядку. Номер кожного синтетичного рахунка подано двома цифрами, перша із них означає належність рахунка до певного класу, друга - порядковий номер всередині класу. У свою чергу кожний синтетичний рахунок першого рівня складається з субрахунків (рахунків другого порядку), номер якого містить три цифри: перша визначає належність до певного класу, друга - до синтетичного рахунку першого рівня в середині цього класу і третя є порядковим номером субрахунків (рахунків другого порядку) всередині цього синтетичного рахунка першого порядку. За потреби (а це цілком очевидно) підприємство може вводити свої аналітичні рахунки, які будуть рахунками третього порядку, четвертого тощо залежно від ступеня деталізації обліку і специфіки діяльності підприємства.

Позабалансові рахунки також мають номер із трьох цифр, перша з яких визначає клас ("Позабалансові рахунки"), друга - порядковий номер рахунка першого порядку всередині класу та третя - порядковий номер рахунка другого порядку всередині позабалансового рахунка першого порядку.

Рахунки класів 0-7 - обов'язкові для всіх підприємств та організацій. Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" ведуться усіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва і некомерційних організацій (тобто організацій, які не ведуть комерційної діяльності), з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 "Витрати за елементами". Малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на отримання прибутку, повинні вести бухгалтерський облік тільки з використанням рахунків класу 8 "Витрати за елементами". Однак ці підприємства можуть вести облік і з використанням рахунків класу 9 "Витрати діяльності". Для суб'єктів малого підприємництва наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 року затверджений скорочений план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, який передбачає ведення обліку тільки за 25 балансовими рахунками (див. додаток Б).

Для установ і організацій, які фінансуються за рахунок коштів державного бюджету (заклади освіти, культури, охорони здоров'я тощо) затверджений Головним управлінням Державного казначейства України (10 грудня 1999 року наказом №114 ) окремий план рахунків (див. додаток В). В ньому переважно збережено перелік рахунків, який встановлений для господарюючих суб'єктів, але тільки з врахуванням специфіки бюджетних установ. Він складається з восьми класів балансових рахунків і одного (нульового) класу позабалансових рахунків. Цей план рахунків не передбачає класу рахунків "Витрати за елементами".

На відміну від Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій комерційні банки України перейшли на новий План рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків України (затверджений постановою Правління Національного банку України №388 від 21 листопада 1997 року) раніше, а саме з 1 січня 1998 року.

## **2.5. Інвентаризація в бухгалтерському обліку**

За допомогою документації обліковують всі операції відразу після їх здійснення. Однак у господарській діяльності можуть мати місце такі зміни засобів, які технічно неможливо або економічно недоцільно визначити і облікувати в процесі їх здійснення. Це можуть бути природні втрати: всихання, випаровування, розпилування матеріалів. Можуть бути нестачі або лишки матеріалів з інших причин (неточність вимірювальних пристроїв, зловживання матеріально-відповідальних осіб, неакуратність і т.д.). Зміни господарських засобів, які викликають розбіжності між даними поточного обліку і дійсною

наявністю господарських засобів, джерел їх формування, виявляються лише за допомогою інвентаризації, яка є одним з елементів методу бухгалтерського обліку.

Зміст інвентаризації полягає в фактичному визначенні стану господарських засобів та джерел їх утворення в натуральних і грошових вимірниках та відхилень від стану відображеного документально.

Усі інвентаризації поділяються на:

- планові;
- раптові (непланові);
- повні;
- вибірккові.

*Планові* інвентаризації проводяться за заздалегідь складеним планом. Так, станом на 1 жовтня звітного року усі підприємства зобов'язані провести планову інвентаризацію належного їм майна.

*Раптові (непланові) інвентаризації* проводять в таких випадках:

- зміна матеріально-відповідальних осіб;
- при проведенні документальної перевірки з метою встановлення законності збереження коштів (інвентаризація готівки в касі).

*Повна інвентаризація* охоплює всі господарські засоби та джерела їх формування.

При проведенні *вибіркової* інвентаризації перевірки підлягають лише окремі групи господарських засобів та джерел.

До основних завдань проведення інвентаризації на підприємствах слід віднести:

- виявлення фактичної наявності господарських засобів в натуральному та грошовому виразі шляхом їх переважування, обміру та підрахунку;
- шляхом порівняння фактичної наявності виявлених інвентаризацією засобів з даними бухгалтерського обліку виявлення лишку або їх нестачі;
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість (застарілих фасонів або моделей), або таких, що не використовуються на даному підприємстві;
- перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних фондів;
- перевірка реальності вартості зарахованих на баланс об'єктів обліку відповідно до діючих принципів оцінки.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- а) при передачі майна в оренду, приватизації підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне і в інших випадках;
- б) перед складанням річної бухгалтерської звітності;
- в) при зміні матеріально-відповідальних осіб;
- г) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей;
- д) за постановою (ухвалою) судово-слідчих органів;
- е) у разі стихійного лиха;

е) у разі ліквідації підприємства.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємстві розпорядчим документом його керівника створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія в складі керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера. Очолює цю комісію керівник підприємства або його заступник.

На підприємствах, де через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечене однією комісією, для безпосереднього проведення інвентаризації на місцях створюються робочі інвентаризаційні комісії, в склад яких входять працівники, що добре знають об'єкт, який підлягає інвентаризації і працівники бухгалтерії.

Робота інвентаризаційної комісії складається з підготовчого етапу, етапу перевірки наявності майна у натурі, етапу підведення підсумків інвентаризації та їх оцінки.

На підготовчому етапі голова інвентаризаційної комісії ставить до відома матеріально-відповідальну особу про те, що керівником підприємства призначена інвентаризація, подаючи при цьому розпорядження на її проведення і представляє склад комісії. Після цього інвентаризаційна комісія опломбовує всі приміщення, в яких знаходяться цінності, що закріплені за матеріально-відповідальною особою, перевіряє справність ваговимірювальних приладів і додержання встановлених термінів їх клейменування і вимагає подати в бухгалтерію або комісії усі прибуткові та видаткові документи. Останні прибуткові та видаткові документи візуються головою комісії з позначкою "до інвентаризації на " \_\_\_\_\_ " дата", також береться розписка у матеріально-відповідальній особі про те, що на дату проведення інвентаризації немає не оприбуткованих або не списаних у видаток окремих назв цінностей.

На другому етапі проведення інвентаризації інвентаризаційна комісія в присутності матеріально-відповідальних осіб здійснює ретельний підрахунок, зважування або обмір кожного сорту (виду) товарноматеріальних цінностей чи грошових коштів і одержані фактичні результати заносить до інвентаризаційного опису, в якому вказують назву, сорт, кількість і вартість матеріальних цінностей. Кожна сторінка інвентаризаційного опису нумерується і в кінці сторінки підраховується, і проставляється цифрами та прописом загальна кількість цінностей в натурі, а також її підписують всі члени інвентаризаційної комісії та матеріально-відповідальна особа.

На третьому етапі проведення інвентаризації бухгалтерія в інвентаризаційних описах проставляє наявність цінностей за даними обліку та визначає результат інвентаризації: їх недостачу та лишки. Результат відображається в порівняльній відомості. Матеріально-відповідальна особа повинна дати письмове пояснення виникнення недостачі чи лишків. Остаточні результати інвентаризаційної комісії оформляються актом інвентаризації, у якому мають бути відображені кінцеві висновки щодо оцінки результатів інвентаризації, зокрема: сума недостачі або лишків; висновок про можливе взаємне зарахування лишків і недостач однойменних цінностей у тотожних кількостях (так зване пересортування); віднесення сум нестачі за рахунок

природних втрат по тих видах цінностей, на які є встановлені норми природного убутку.

На винних осіб відносять вартість нестачі та зіпсованих цінностей з вини цих осіб. Надлишкові цінності, в тому числі і вартісні різниці, що утворились в результаті пересортування, підлягають оприбуткуванню і віднесенню на результати фінансово-господарської діяльності.

Результати інвентаризації, оформлені протоколом інвентаризаційної комісії, повинні бути затверджені керівником підприємства в 5-ти денний термін і відображені на рахунках бухгалтерського обліку в тому місяці, в якому закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня місяця звітного року.

При інвентаризації розрахунків всім дебіторам повинні передати виписки про їх заборгованість. Підприємства-дебітори зобов'язані протягом десяти днів з отримання виписок підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення.

Суми заборгованості за розрахунками з установами банків, фінансовими і податковими органами повинні бути погоджені з ними.

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку результатів інвентаризації матеріальних цінностей розглянемо на конкретному прикладі.

Допустимо, що за даними інвентаризації виявлена недостача матеріальних цінностей за обліковими цінами на суму 160 грн., з якої підлягає списанню в межах норм природного убутку на суму 58 грн., а також 49 грн. може бути зараховано як пересортування однойменних матеріальних цінностей та 53 грн. віднесено на винних осіб для відшкодування ними нанесеного підприємству матеріального збитку (вартість недостачі матеріальних цінностей розрахованої згідно діючого порядку складає 60 грн.). Інвентаризацією також виявлені надлишки матеріалів на загальну суму 51 грн., з них 43 грн. віднесено на погашення пересортування.

На рахунках бухгалтерського обліку результати інвентаризації будуть відображені так:

1. Списується нестача, зарахована на пересортування до рахунку залишків по дебету субрахунку 201 "Сировина і матеріали" і кредиту субрахунку 201 "Сировина і матеріали" на суму 43 грн. .

2. Різниця між вартістю матеріалів, зарахованих на пересортування, відноситься для відшкодування винними особами (49 грн. - 43 грн.) такими бухгалтерськими записами: по дебету субрахунку 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" і кредиту субрахунку 201 "Сировина і матеріали" і одночасно по дебету субрахунку 375 "Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків" і кредиту субрахунку 716 "Відшкодування раніше списаних активів" на суму 6 грн..

3. Оприбутковуються лишки матеріалів (51 грн. - 43 грн.) записом по дебету субрахунку 201 "Сировина і матеріали" і кредиту субрахунку 716 "Відшкодування раніше списаних активів" на суму 8 грн.

4. Сума нестачі в межах норм природного убутку: дебет субрахунку 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" і кредит субрахунку 201 "Сировина і матеріали" - 58 грн.



5. Нестача, що віднесена на винних осіб: по дебету субрахунку 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" і кредиту субрахунку 201 "Сировина і матеріали" і одночасно по дебету субрахунку 375 "Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків" і кредиту субрахунку 716 "Відшкодування раніше списаних активів" на суму 53 грн.

6. Відображення різниці між сумою до відшкодування, розрахованої згідно діючого порядку та балансовою вартістю запасів, яких не вистачає: дебет субрахунку 375 "Нестачі і втрати від псування цінностей" і кредит субрахунку 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" (60 -53) - 7 грн.

7. Нарахована сума підлягає сплаті до бюджету (операція б): Дт субрахунку 719 Кт субрахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" - 7 грн.

8. На суму нарахованого ПДВ: Дебет субрахунку №375 і кредит субрахунку № 641 "Розрахунки за податками" на суму 13грн. 20 коп.  $[(6+53+7)*20/100= 13.20]$ .

9. Надходження в касу грошей від винних осіб за відшкодування завданого ними матеріального збитку: дебет субрахунку 301 "Каса" і кредиту субрахунку 375 "Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків" на суму 66 грн.

10. Перераховано до бюджету різницю між сумою відшкодування і балансовою вартістю запасів, яких не вистачає: Дт субрахунку 642 Кт субрахунку 311 на суму 7 грн.

## **2.6. Бухгалтерський баланс, його будова та зміст**

### **2.6.1. Історичні аспекти виникнення і розвитку балансу**

Незважаючи на різні підходи і ставлення до бухгалтерського обліку як сьогодні, так і в різні часи і епохи, можна твердити, що бухгалтерський облік як наука сформувався в XV столітті. Баланс за тією формою, не маючи на увазі його зміст і структуру, який ми складаємо сьогодні почали складати комерсанти середньовіччя десь ближче до кінця XIV століття.

Щоб прослідкувати всю еволюцію балансу, як складову методу бухгалтерського обліку, потрібно перш за все почати з виникнення обліку. Про це йшла мова в першій темі курсу.

Виникнення подвійного запису на рахунках сприяло початку складання фінансових звітів за певними особливими принципами. Лука Пачолі зазначав, що баланс за тією будовою, яку ми маємо сьогодні, виник як наслідок подвійного запису, хоча сам термін баланс появився значно пізніше. Зокрема, Раймонд де Рувер писав, що слово баланс було застосовано до фінансових звітів десь в кінці XIII століття. В той час баланс мав дві частини: актив - де відображалися господарські засоби і пасив - де показані джерела формування цих засобів.

За віки, що пройшли, змінилась тільки структура балансу. Сьогоднішні баланси в порівнянні з середньовіковими є більш узагальнюючими і згрупованими. Це зумовлено тим, що з початку виникнення подвійної

бухгалтерії не існувало поділу рахунків на узагальнюючі (синтетичні) і конкретні (аналітичні). Це призводило до перевантаження статтями балансів середньовічних фірм. Так баланс Святого Георгія (на 1.04.1409р.) включав в себе 95 статей активу і 310 статей пасиву. Баланс Барселонського відділення компанії Даніті на 31.01.1399р. - більше 110 статей в активі і біля 60 статей в пасиві.

Поступово з розвитком матеріального виробництва сформувались різні школи бухгалтерського обліку, зокрема: італійська, французька, англо-американська, німецька. Італійська і французька школи трактували баланс як такий, який впливає з рахунків, правда, перші трактували баланс як рівність прав і обов'язків, а другі - як рівність доходів і видатків. Англо-американська школа, не надаючи принципового значення взаємозв'язку балансу з рахунками, трактувала його як рівність засобів з кредиторською заборгованістю і капіталом.

Найбільш, на нашу думку, вірний напрямок в німецької школи, яка вважала, що рахунки впливають з балансу, а баланс за змістом це рівність дебетових і кредитових залишків. Перш за все німецька школа, представники якої були І.Ф. Шер, Е.Шмаленбах, А.Кальмес, Г.Нікліш, Е.Папе, Г.Хольцер, В.Ле Кутр та інші в пошуках суті бухгалтерського обліку не вдавалися до сторонніх наук, підходам до обліку з зовнішньої сторони, а формували принципи обліку в ньому самому. Свій головний твір І.Ф.Шер назвав "Бухгалтерія і баланс". На початку ХХ століття бухгалтерія трансформувалася в балансоведення, або балансовий облік. Хоча потім, з часом, почала переважати англо-американська школа, але те, що зробила німецька школа у визначенні місця балансу в методиці ведення бухгалтерського обліку, залишилось актуальним і до теперішнього часу.

### **2.6.2. Будова та зміст балансу**

В бухгалтерському обліку господарські засоби підприємств розглядають у двох тісно пов'язаних між собою групуваннях: 1) за їх складом, розміщенням і використанням; 2) за джерелами утворення і цільовим призначенням. Оскільки в результаті господарських процесів стан засобів і джерел безперервно змінюється, для успішного керівництва роботою підприємства періодично необхідно отримувати інформацію про стан наявних у господарстві засобів та джерел їх утворення. Узагальнені відомості у грошовій оцінці, згруповані у належному порядку, повинні подаватись на певну дату - початок місяця, кварталу, року. Їх отримуються шляхом складання балансу.

**Бухгалтерський баланс - це спосіб економічного групування і відображення в грошовій оцінці господарських засобів підприємства на певну дату, з одного боку, за їх складом, розміщенням і використанням, з іншого - за джерелами утворення і за цільовим призначенням.**

У відповідності з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": *Бухгалтерський баланс - звіт про*

фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Слово баланс означає рівновага. При складанні бухгалтерського балансу використовується принцип рівності між господарськими засобами і джерелами їх утворення. Тобто, в балансі з одного боку відображені господарські засоби, а з іншого - джерела їх утворення. Схематично бухгалтерський баланс - це двохстороння таблиця. Ліва сторона балансу називається активом, права - пасивом. В активі балансу відображаються засоби за їх складом і розміщенням, в пасиві - за джерелами формування.

Основним елементом балансу є стаття. *Стаття* - це узагальнений показник певного виду господарських засобів (активна стаття) або джерел їх формування (пасивна стаття).

Однорідні за економічним змістом статті об'єднуються у групи, а групи - у розділи активу і пасиву балансу.

Оскільки баланс складається з активу і пасиву, відповідно і статті балансу є активні і пасивні. Статті активу балансу показують окремі види господарських засобів: матеріальні ("Основні засоби", "Запаси", "Товари" та інші); грошові ("Грошові кошти"); кошти в розрахунках ("Дебіторська заборгованість"). Статті пасиву балансу показують конкретні джерела, з яких утворено ці засоби: капітал підприємства ("Статутний капітал", "Додатковий вкладений капітал", "Резервний капітал" та інші); банківські кредити підприємства ("Довгострокові, короткострокові кредити банку"); борги підприємства ("Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги", "Поточні зобов'язання за розрахунками"); прибутки ("Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)) та інші.

Підсумок всіх статей активу балансу повинен дорівнювати підсумку всіх статей пасиву балансу. Цей підсумок називається *валюта* балансу.

Така особливість бухгалтерського балансу має важливе значення і є одним з шляхів перевірки правильності його складання.

Форма бухгалтерського балансу є типовою і передбачена Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №2 "Баланс", яке затверджене Міністерством фінансів України. Будова бухгалтерського балансу і його зміст час від часу може змінюватись. Це пояснюється вдосконаленням системи управління, виникненням нових об'єктів обліку, вдосконаленням форм бухгалтерської звітності.

В бухгалтерському балансі, який використовується в даний час при групуванні його статей використано класифікацію господарських засобів за їх складом та розміщенням в активі балансу і джерелами утворення в пасиві балансу. Актив балансу поділений на три, а пасив на п'ять розділів (див.табл.2.6.2.1).

В бухгалтерському балансі є окремі статті, які відображаються в ньому довідково, а підсумок не входить у підсумок (валюту) балансу.

Наприклад: стаття "Основні засоби" в бухгалтерському балансі відображається в трьох оцінках: первісною вартістю, сумою їх зносу

(спрацювання), залишковою вартістю. В валюту балансу включається лише залишкова вартість.

**Таблиця 2.6.2.1.**

**Бухгалтерський баланс підприємства  
станом на 31 липня 2001 року**

( в тис. грн.)

Актив	Сума	Пасив	Сума
I. Необоротні активи	87,5	I. Власний капітал	125,0
II. Оборотні активи	68,7	II. Забезпечення наступних витрат і платежів	3,5
III. Витрати майбутніх періодів	2,8	III. Довгострокові зобов'язання	-
		IV. Поточні зобов'язання	29,1
		V. Доходи майбутніх періодів	1,4
Баланс	159,0	Баланс	159,0

### **2.6.3. Класифікація балансів**

Баланс є джерелом інформації про наслідки фінансово-господарської діяльності за певний період часу. Його опублікування дає змогу додатково залучати інвестиції та кошти, особливо в банки, акціонерні товариства і т.д. Дані балансу використовуються для оцінки фінансово-майнового стану підприємств та установ для приватизації, акціонування, корпоратизації, створення та ліквідації підприємств різноманітних організаційно-правових форм, а також для експертної діагностики.

Таким чином, бухгалтерський баланс має технічне і методологічне значення, є одним з головних елементів методу бухгалтерського обліку. З метою кращої орієнтації в структурі та змісті балансів, на сьогоднішній день, внаслідок їх значної різноманітності, необхідна чітка їх класифікація. Наприклад, зміст балансів різних галузей економіки відмінний внаслідок специфіки цих галузей. Баланс на початок діяльності підприємства по змісту статей відрізняється від балансу основної діяльності. Ми звикли застосовувати баланси, де ліва частина "Актив", а права - "Пасив". В той же час в таких країнах, як Франція, Японія, Південна Корея, Сінгапур застосовують так звані вертикальні баланси, де верхня частина - "Актив", а нижня - "Пасив". Баланси минулих років складались з так званих регулюючих статей, суми по яких входили у валюту балансу (баланс "Брутто").

Сучасні баланси не включають у валюту балансу регулюючих статей (баланс "Нетто").

Баланси можна класифікувати за такими ознаками:

1. За формою (в залежності від форми побудови таблиці, де розміщені статті та розділи) бухгалтерські баланси поділяють на:

- вертикальні;
- горизонтальні;
- шахові;

2. За часом складання:

- щоденні;
- місячні;
- квартальні;
- піврічні;
- за дев'ять місяців;
- річні.

3. В залежності від охоплення господарських процесів:

- вступний;
- основної діяльності;
- передавальний (роздільний);
- заключний;
- ліквідаційний.

4. В залежності від методики оцінки статей балансу:

- баланс "Брутто";
- баланс "Нетто".

5. В залежності від способу складання:

- ручний;
- механізований (автоматизований).

6. В залежності від галузі економіки:

- госпрозрахункові баланси;
- баланс кредитної установи;
- баланс використання кошторису видатків;
- баланс фінансових органів.

Крім вищеназваних основних ознак класифікації існують ще й інші.

#### **2.6.4. Зміни в балансі під впливом господарських операцій**

Під впливом господарських операцій, що відбуваються на підприємстві, склад господарських засобів і джерел їх утворення безперервно змінюється. Ці зміни мають вигляд збільшень або зменшень сум відповідних статей активу та пасиву балансу. В залежності від впливу господарських операцій на дані балансу розрізняють чотири типи господарських операцій, які призводять до змін в балансі.

До першого типу відносяться господарські операції, під впливом яких змінюються тільки статті активу балансу (одна стаття збільшується, а друга стаття зменшується), валюта балансу при цьому не змінюється. Такі зміни називаються внутріактивними.

До таких операцій належать: "Одержано з розрахункового рахунку гроші в касу", "Відпущено на виробництво сировину і матеріали", "Видано з каси гроші підзвітним особам" та ін.

Наприклад: розглянемо скорочений баланс підприємства станом на 31 липня 2001 року (табл..2.6.4.1):

**Таблиця 2.6.4.1.**

Бухгалтерський баланс підприємства  
станом на 31 липня 2001 року

А к т и в			П а с и в		
№ п/п	Стаття	Сума, грн.	№ п/п	Стаття	Сума, грн.
1.	Основні засоби	250 000	1.	Статутний капітал	280 000
2.	Виробничі запаси	12 000	2.	Нерозподілений прибуток	2 000
3.	Незавершене виробництво	1 000			
3.	Грошові кошти та їх еквіваленти	19 000			
Баланс		282 000	Баланс		282 000

Допустимо, що 1 серпня 2001 року було здійснено таку господарську операцію: "Відпущено на виробництво виробничі запаси в розмірі 10 000 грн.". Після здійснення такої операції сума виробничих запасів зменшилась ( $12\ 000 - 10\ 000 = 2\ 000$ ), а незавершене виробництво збільшилось ( $1000+10000=11\ 000$ ). Баланс після проведеної операції матиме такий вигляд (табл.. 2.6.4.2):

**Таблиця 2.6.4.2.**

Бухгалтерський баланс підприємства  
станом на 1 серпня 2001 року

А к т и в			П а с и в		
№ п/п	Стаття	Сума, грн.	№ п/п	Стаття	Сума, грн.
1.	Основні засоби	250 000	1.	Статутний капітал	280 000
2.	Виробничі запаси	2 000	2.	Нерозподілений прибуток	2 000
3.	Незавершене виробництво	11 000			
3.	Грошові кошти та їх еквіваленти	19 000			
Баланс		282 000	Баланс		282 000

Таким чином, баланс залишився сталим, хоча і відбулися зміни в його активі.

До другого типу відносяться господарські операції, під впливом яких змінюються тільки статті пасиву балансу (одна стаття збільшується, друга

стаття зменшується), валюта балансу при цьому не змінюється. Такі зміни називаються внутріпасивними.

До таких операцій належать: "Утримано прибутковий податок із заробітної плати робітників і службовців", "Додатково вкладений капітал збільшено за рахунок нерозподіленого прибутку", "За рахунок короткострокової позики погашено заборгованість перед постачальниками" і т.д.

Допустимо, що 2 серпня 2001 року було здійснено таку господарську операцію: "Додатково вкладений капітал збільшено за рахунок нерозподіленого прибутку в сумі 1 000 грн.". Внаслідок здійснення такої операції нерозподілений прибуток підприємства зменшився на 1000 грн. ( $2000 - 1000 = 1000$ ) і на таку ж суму утворено додатково вкладений капітал. Баланс після проведеної операції матиме такий вигляд (табл. 2.6.4.3):

**Таблиця 2.6.4.3.**

Бухгалтерський баланс підприємства  
станом на 2 серпня 2001 року

А к т и в			П а с и в		
№ п/п	Стаття	Сума, грн.	№ п/п	Стаття	Сума, грн.
1.	Основні засоби	250 000	1.	Статутний капітал	280 000
2.	Виробничі запаси	2 000	2.	Нерозподілений прибуток	1 000
3.	Незавершене виробництво	11 000			
3.	Грошові кошти та їх еквіваленти	19 000	3.	Додатково вкладений капітал	1 000
Баланс		282 000	Баланс		282 000

Як і в попередньому випадку баланс залишився сталим, хоча відбулися зміни другого типу в його пасиві.

До третього типу відносяться господарські операції, під впливом яких змінюються статті в активі і в пасиві в сторону збільшення (збільшується стаття в активі і збільшується стаття в пасиві балансу), валюта балансу при цьому збільшується. Такі зміни називаються активно-пасивними в сторону збільшення. До таких операцій належать: "Нарахована заробітна плата робітникам і службовцям", "Одержано короткострокову позику в банку на виробничі потреби" та інші.

Допустимо, що 3 серпня 2001 року було здійснено таку господарську операцію: На складі підприємства оприбутковано сировину і матеріали, які одержані від постачальників на суму 5 000 грн. Дана операція збільшила в балансі підприємства вартість виробничих запасів ( $2\ 000 + 5\ 000 = 7\ 000$  грн.), але водночас з'явилась заборгованість перед постачальниками матеріалів, оскільки їх вартість ще не оплачена (5000 грн.). Баланс після проведеної операції матиме такий вигляд:

Таблиця 2.6.4.4.

Бухгалтерський баланс підприємства  
станом на 3 серпня 2001 року

А к т и в			П а с и в		
№ п/п	Стаття	Сума, грн.	№ п/п	Стаття	Сума, грн.
1.	Основні засоби	250 000	1.	Статутний капітал	280 000
2.	Виробничі запаси	7 000	2.	Нерозподілений прибуток	1 000
3.	Незавершене виробництво	11 000			
3.	Грошові кошти та їх еквіваленти	19000	3.	Додатково вкладений капітал	1000
			4.	Кредиторська заборгованість	5 000
Баланс		287 000	Баланс		287 000

Таким чином, після здійснення даної операції баланс збільшився в активі і пасиві на 5 000 грн.

До четвертого типу відносяться господарські операції під впливом яких змінюються статті в активі і пасиві балансу в сторону зменшення (зменшується стаття в активі балансу і зменшується стаття в пасиві балансу), валюта балансу при цьому зменшується. Такі зміни називаються активно-пасивними змінами у сторону зменшення. До операцій такого типу належать: "Виплачено з каси заробітну плату робітникам і службовцям", "Перераховано з поточного рахунку постачальникам кредиторську заборгованість за матеріали", "Перераховано з поточного рахунку в рахунок погашення короткострокової позики банку".

Допустимо, що 4 серпня 2001 року було здійснено таку господарську операцію: Перераховано з поточного рахунку в банку постачальникам заборгованість за придбані сировину і матеріали в сумі 5 000 грн. Дана операція призвела до зменшення суми грошей на поточному рахунку в банку на 5 000грн. ( $19\ 000 - 5\ 000 = 14\ 000$  грн.) та до зменшення кредиторської заборгованості перед постачальниками за придбані сировину і матеріали на 5000 грн. ( $5\ 000 - 5\ 000 = 0$  грн.). Баланс після проведеної операції матиме такий вигляд (табл.2.6.4.5).

Таким чином, після здійснення даної операції баланс зменшився в активі і пасиві на 5 000 грн.



Про типи змін в балансі необхідно пам'ятати у випадку здійснення виправлень даних балансу.

**Таблиця 2.6.4.5.**

**Бухгалтерський баланс підприємства  
станом на 4 серпня 2001 року**

А к т и в			П а с и в		
№ п/п	Стаття	Сума, грн.	№ п/п	Стаття	Сума, грн.
1.	Основні засоби	250 000	1.	Статутний капітал	280 000
2.	Виробничі запаси	7 000	2.	Нерозподілений прибуток	1 000
3.	Незавершене виробництво	11 000			
3.	Грошові кошти та їх еквіваленти	14 000	3.	Додатково вкладений капітал	1 000
			4.	Кредиторська заборгованість	0
Баланс		282 000	Баланс		282 000

## **2.7. Загальні поняття про бухгалтерську (фінансову) звітність**

Складання звітності як елемента методу бухгалтерського обліку є його завершальним етапом. Звітність, як і баланс, має узагальнені підсумкові дані. Якщо в балансі є дані про наявність засобів і джерел їх використання, то у звітності мають місце не тільки фактичні, а й планові показники за різні періоди, розшифрування та інше.

Бухгалтерська звітність - звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

До бухгалтерської звітності ставляться такі ж самі вимоги, що і до бухгалтерського обліку, оскільки вона є його складовою частиною. Водночас окремі з цих вимог специфічні щодо звітності. Так, достовірність бухгалтерської звітності повинна бути суворо обґрунтована звітними даними, юридичними підтвердженнями, а звітні дані - об'єктивними, реальними.

Особливістю бухгалтерської звітності є те, що вона складається тільки за даними бухгалтерського обліку, з дотриманням балансового узагальнення звітної інформації. Її ще називають фінансовою звітністю.

Таким чином, фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

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

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

■ автономності підприємства, за якими кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

■ безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

■ періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;

■ історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

■ нарахування та відповідності доходів і витрат, за якими для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійсненні для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;

■ повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні і потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

■ послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

■ обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

■ превалювання змісту над формою, за якими операції повинні обліковуватися відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

■ єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання і узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в грошовій оцінці.

Фінансова звітність складається з: балансу (форма №1) або його ще називають балансовим звітом, звіту про фінансові результати (форма №2), звіту

про рух грошових коштів (форма №3), звіту про власний капітал (форма №4) і приміток до звітів (форма №5). Зміст, форма та загальні вимоги до розкриття окремих показників цих звітів визначаються Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, що були затверджені наказом Міністерства фінансів України 31 березня 1999 року, №87, зокрема: №1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”; №2 “Баланс”; №3 “Звіт про фінансові результати”; №4 “Звіт про рух грошових коштів”; №5 “Звіт про власний капітал”; №6 “Виправлення помилок у фінансових звітах”.

Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації.

Для впорядкування і складання звітності її класифікують за такими ознаками: змістом та джерелами складання; термінами подання; обсягом; періодичністю подання; охопленням всіх видів діяльності; розподілом за галузями народного господарства; характером спрямування та використання; роллю в управлінні народним господарством; ступенем використання обчислювальної техніки; способом відправлення.

**За змістом і джерелами складання** розрізняють статистичну, бухгалтерську та оперативну звітність.

*Статистична звітність* має інформацію, необхідну для статистичного вивчення господарської діяльності, і затверджується Державним комітетом статистики. Джерелом статистичної звітності переважно є дані статистичного обліку.

*Бухгалтерська звітність* відображає підсумкові показники господарської діяльності за звітний період, які використовуються для характеристики виконання планових завдань. Особливістю її є те, що вона складається тільки за даними бухгалтерського обліку, з дотриманням балансового узагальнення звітної інформації. Її ще називають фінансовою звітністю.

**За терміном подання** розрізняють нормативну та термінову звітність. *Нормативну звітність* подають у чітко визначений час, *термінову* - протягом чотирьох днів після завершення звітного періоду.

**За обсягами результатів діяльності, яку відображають**, звітність поділяється на *повну і коротку* (скорочену).

**За періодом часу, за який характеризується діяльність підприємства**, тобто за періодичністю подання, відрізняють звітність *внутрішньо річну та*

*річну*. На практиці внутрішньорічна звітність називається періодичною (складається за певний період року - квартал, півріччя, 9 місяців). За обсягом відображення діяльності підприємства річна звітність повніша, ніж внутрішньорічна.

**За охопленням видів діяльності** підприємства звітність може відображати усі її аспекти або обмежуватись тільки основною (якщо підприємство промислове - промисловою).

**За розподілом на галузі народного господарства** звітність поділяється на *типову та галузеву*. У першому випадку через те, що відображають звітні дані однакового змісту, застосовують типові форми звітності, у другому випадку застосовують спеціалізовані, галузеві форми, оскільки відображають показники за специфічними видами діяльності.

**За характером спрямування** відрізняють звітність для *внутрішнього* управління підприємством (внутрішня звітність) і для *зовнішнього* управління, тобто для використання її зовнішніми органами - вищестоящою організацією, фінансовими органами.

**За роллю в управлінні** звітність поділяють на державну і внутрішньопідприємницьку (внутрішньозаводську).

*Державну* звітність затверджують і використовують державні органи.

*Внутрішньопідприємницьку (внутрішньозаводську)* звітність розробляє керівництво підприємства і її використовують для управління підприємством.

В даний час звітні форми заповнюють вручну і з використанням ЕОМ. Через це **за ступенем використання обчислювальної техніки** звітність можна поділити на ту, що складається *вручну*, і ту, що *складається з використанням ЕОМ*.

**За способом відправлення** звітність може бути *поштовою, електронною та телеграфною*.

Організація звітності регламентується Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", 2 "Баланс", 3 "Звіт про фінансові результати", 4 "Звіт про рух грошових коштів", 5 "Звіт про власний капітал", 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", а також іншими нормативними документами.

Керівник підприємства видає наказ про складання річної звітності. Проект наказу готує головний бухгалтер разом з керівниками інших функціональних підрозділів (фінансового відділу, планового відділу, відділу праці і заробітної плати), де визначаються терміни складання звітності окремими відділами, уточнення етапів та видів робіт щодо складання звітності, призначення відповідальних за виконання і виконавців із зазначенням термінів відображення у загальному графіку, а також у графіках за окремими етапами (інвентаризація, складання балансу, окремих форм, приміток до фінансових звітів).

Річна інвентаризація як окремий етап складання звітності проводиться на підставі графіка, де вказуються види робіт (підготовка і видання наказу про

проведення інвентаризації, складання інвентаризаційних описів і т. ін.), відповідальні особи, терміни виконання з розподілом за місяцями та декадами.

Далі перевіряють і уточнюють звітні показники за минулий період, планові і фактичні показники поточної звітності.

Кожна звітна форма (таблиця) складається окремою конкретною службовою особою, названою у графіку складання форм річного звіту.

Разом із затвердженими звітними формами до річного звіту додається пояснювальна записка, в якій розкривають: основні фактори впливу на результати фінансово-господарської діяльності, рівень сплати статутного капіталу засновниками підприємства (товариства), порядок визначення вартості нематеріальних активів, які були внесені засновниками до статутного капіталу, намір змінити облікову політику підприємства на майбутній рік та іншу інформацію, яка безпосередньо не наведена у фінансових звітах, але є обов'язковою для висвітлення за відповідними положеннями (стандартами). Звітність підписується керівником підприємства (товариства) і головним бухгалтером. Звітним періодом для річного звіту вважається період з 1 січня по 31 грудня включно.

Кабінетом Міністрів встановлені наступні терміни подання вітчизняними підприємствами бухгалтерської (фінансової) звітності: квартальної -- до 25 числа наступного місяця після завершення звітного кварталу (тобто за перший квартал до 25 квітня, за другий – до 25 липня і за третій – до 25 жовтня, а за четвертий квартал подається уже не квартальна звітність, а річна); річної звітності – до 20 лютого наступного за звітним року. Спільні підприємства у формі відкритих акціонерних товариств і підприємства-емітенти цінних облігацій повинні подати піврічну звітність не пізніше 1 листопада звітного року, а річну – не пізніше 30 квітня наступного за звітним року. Вони подають цю звітність у Державну комісію з цінних паперів та фондового ринку або в її територіальні відділення.

Датою подання звітності є день фактичної передачі її за належністю, а якщо вона відправляється поштою – тоді дата, яка зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, яке обслуговує адресата. У тому випадку коли дата подання випадає на вихідний день, тоді кінцевою датою подання звітності вважається перший робочий день після вихідного.

Підприємства повинні подавати річну бухгалтерську звітність: учасникам (засновникам); органу, до сфери управління якого вони належать; органу державної статистики; якщо підприємство отримувало асигнування з бюджету тоді вони подають звітність і фінансовим органам. Крім того, орендні підприємства та акціонерні товариства також мають подати річну звітність регіональним відділенням Фонду державного майна України.

Важливою вимогою до річної бухгалтерської звітності є її оприлюднення, тобто офіційна публікація звітів у засобах масової інформації, її надсилання до Національного банку України, Антимонопольного комітету України, Державної податкової адміністрації, Фонду державного майна України, Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку України, Комітету у

справах нагляду за страховою діяльністю та до інших установ і організацій згідно вимог законодавства України.

**Питання для самоперевірки та самоконтролю:**

1. Методологічна та теоретична основа бухгалтерського обліку.
2. Сутність методу бухгалтерського обліку.
3. Складові елементи методу бухгалтерського обліку.
4. Методика бухгалтерського обліку.
5. Техніка та технічні прийоми бухгалтерського обліку
6. Первинне спостереження та фіксація даних.
7. Характеристика первинного обліку.
8. Документація як спосіб обліку.
9. Зміст та структура документів.
10. Вимоги до бухгалтерських документів.
11. Реквізити бухгалтерських документів та їх види.
12. Класифікація бухгалтерських документів.
13. Види матеріальних носіїв документів.
14. Документообіг та його основні етапи.
15. Організаційне оформлення документообігу.
16. Сутність вартісного вимірювання.
17. Необхідність та значення вартісного вимірювання.
18. Оцінка як спосіб методу бухгалтерського обліку.
19. Сутність як спосіб методу бухгалтерського обліку.
20. Етапи процесу калькулювання.
21. Класифікація витрат.
22. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції і їх характеристика.
23. Види калькуляцій.
24. Рахунки як складова методу бухгалтерського обліку.
25. Характеристика рахунків бухгалтерського обліку.
26. Будова активного рахунку.
27. Будова пасивного рахунку.
28. Порядок відображення господарських операцій за допомогою подвійного запису.
29. Суть подвійного запису та його контрольне значення.
30. Кореспонденція рахунків, бухгалтерські проводки та їх види.
31. Характеристика синтетичних та аналітичних рахунків.
32. Субрахунки та їх значення в сучасному обліку.
33. Взаємозв'язок між синтетичними та аналітичними рахунками.
34. Способи узагальнення даних синтетичного обліку.
35. Способи узагальнення даних аналітичного обліку.
36. Значення оборотних відомостей за синтетичними та аналітичними рахунками.
37. Будова шахової відомості.

- 38.Класифікація рахунків за ознаками.
- 39.Класифікація рахунків в залежності від об'єкту відображення.
- 40.Класифікація рахунків в залежності від ступеня узагальнення та деталізації.
- 41.Класифікація рахунків в залежності від функціональної ролі бухгалтерського обліку.
- 42.Класифікація рахунків в залежності від галузі економіки.
- 43.Класифікація рахунків за економічним змістом.
- 44.Класифікація рахунків за призначенням та структурою.
- 45.План рахунків бухгалтерського обліку та його структура.
- 46.Інвентаризація як спосіб методу бухгалтерського обліку.
- 47.Види інвентаризацій.
- 48.Етапи проведення інвентаризацій.
- 49.Порядок відображення результатів інвентаризацій в бухгалтерському обліку.
- 50.Історичні аспекти виникнення та розвитку балансу.
- 51.Баланс як складова методу бухгалтерського обліку.
- 52.Будова та зміст балансу.
- 53.Класифікація балансів.
- 54.Зміни в балансі під впливом господарських операцій.
- 55.Бухгалтерська звітність як елемент методу бухгалтерського обліку.
- 56.Класифікація бухгалтерської звітності.
57. Склад бухгалтерської (фінансової) звітності.

### **Розділ 3. Сучасне трактування господарських процесів як об'єктів бухгалтерського обліку**

#### **3.1. Основи поточного обліку діяльності підприємства**

В будь-якому підприємстві, що здійснює господарську діяльність відбувається кругообіг засобів. При цьому останні, змінюють свої натуральні та вартісні характеристики. Даний процес зумовлений наявністю товарно-грошових відносин.

Ідея відображення кругообігу вартостей вперше була обґрунтована французьким економістом Франсуа Кене у розробленій ним економічній таблиці кругообігу капіталу.

Господарські процеси, які відбуваються на підприємствах, можна поділити на процеси, що характеризують:

- 1) спосіб створення підприємства;
- 2) діяльність підприємства;
- 3) спосіб припинення діяльності підприємства.

За першим процесом виділяють:

а) заснування підприємства шляхом внесення засновниками внесків до статутного капіталу;

б) шляхом зміни організаційно-правової форми підприємства.

Другий процес характеризується такими процесами:

- а) постачання;
- б) виробництво;
- в) збут.

Третій процес включає в себе:

- а) закриття підприємства за згодою засновників;
- б) зміна організаційно-правової форми підприємства внаслідок його реорганізації, поділу, дроблення;
- в) банкрутство підприємства.

### 3.2. Облік процесу заснування (створення) підприємства

Підприємство створюється в результаті його державної реєстрації. В залежності від форми власності всі підприємства можуть бути:

- державними;
- комунальними;
- приватними;
- спільними.

В першому випадку засновником підприємства є держава. Приватні підприємства створюються громадянами і приватними юридичними особами. Вони можуть бути одноосібними і колективними. Спільні підприємства створюються з залученням іноземних інвестицій.

Засоби засновників підприємств (основні, оборотні), що передаються ними, становлять статутний капітал підприємства. За часткою внеску кожного засновника у вартісному вираженні в подальшому розподіляють фінансові результати діяльності. У зв'язку з цим на кожного засновника відкривають аналітичний рахунок. На всіх підприємствах, крім державних та комунальних, статутний капітал є сталою величиною, розмір якої зафіксовано в установчих документах. Змінювати його не можна без внесення змін в ці документи.

Для відображення розміру статутного капіталу в процесі заснування і подальшого життєвого циклу використовують рахунок 40 "Статутний капітал".

При заснуванні підприємства внаслідок його створення шляхом формування статутного капіталу засновниками і власниками використовують такі бухгалтерські записи:

\* при оголошенні статутного капіталу (в розмірі відображеному в засновницьких документах), наприклад 80 000 грн.:

Дт 46 Неоплачений капітал" Кт 40 "Статутний капітал" = 80 000 грн.

*(Довідково: сума заборгованості власників по внесках в статутний капітал відображається в першому розділі пасиву балансу в дужках (80 000 грн.) і віднімається при визначенні підсумку власного капіталу).*

\* при внесенні засновниками своїх часток, наприклад на загальну суму всіх активів 45000 грн.:

Дт 10,11,12,14,15,20, 21,22,28,30,31 Кт 46 = 45 000 грн.



Оцінюються об'єкти майна, внесені засновниками в рахунок їх внесків в статутний капітал по вартості, узгодженій з співвласниками підприємства.

За рішенням загальних зборів засновників до статутного капіталу може направлятися нерозподілений прибуток, що відображається в обліку, наприклад на суму 25 000 грн.:

Дт 441 Кт 40 = 25 000 грн.

Свої особливості має формування статутного капіталу на підприємствах державної та комунальної форми власності, де його величина не є сталою, тобто змінюється в процесі фінансово-господарської діяльності.

### **3.3. Облік процесу діяльності**

#### **3.3.1. Поточний облік процесу постачання**

Постачання є першою і важливішою стадією кругообігу засобів на підприємстві. За умов ринкової економіки цьому етапу приділяється значна увага, адже саме від нього залежить безперервність забезпечення процесу постачання виробництва предметами праці, засобами праці та робочою силою.

Предмети праці (сировина, матеріали, паливо, малоцінні і швидкозношувані предмети) переносять свою вартість на виготовлену продукцію в міру їх споживання. Вони надходять на підприємство на підставі договорів-поставок чи закупівлі. Під час процесу постачання підприємство несе витрати на придбання предметів праці (купівельна вартість) і окремо сплачує вартість транспортно-заготівельних витрат (витрат на транспортування товарно-матеріальних цінностей).

Облік предметів праці здійснюють на активних рахунках: 20 "Виробничі запаси", субрахунки: 1 - Сировина і матеріали; 2 - Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; 3 - Паливо; 4 - Тара й тарні матеріали; 5 - Будівельні матеріали; 6 - Матеріали, передані в переробку; 7 - Запасні частини; 8 - Матеріали сільськогосподарського призначення; 9 - Інші матеріали та 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

На суму товарно-матеріальних цінностей, що надійшли від постачальників, дебетують рахунки 20, 22 та кредитують рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками". Відображення суми ПДВ, включеної до вартості запасів, відображається наступним чином: Дт субрахунку 641 "Розрахунки за податками" Кт рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками".

При оплаті придбаних товарно-матеріальних цінностей дебетують рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками" і кредитують рахунок 31 "Рахунки в банках", 30 "Каса". У разі надходження цінностей, що придбані підзвітною особою: Дт рахунку 20,22 Кт субрахунку 372 "Розрахунки з підзвітними особами".

Порядок відображення в обліку даних операцій розглянемо на конкретному прикладі: *Від постачальників поступили матеріали: А - 200 кг за ціною 8 грн. за кг на суму 1600 грн. та Б - 100 кг за ціною 4 грн. за кг на суму 400 грн.. Матеріали А і Б оприбутковані на склад та оплачені; за*

транспортування матеріалів оплачено рахунок транспортної організації на суму 100 грн.

На рахунках бухгалтерського обліку дана операція відображається:

Дт 20/аналітичний рахунок матеріал А Кт 63 аналітичний рахунок "Постачальник" 1600 грн.;

Дт 20/аналітичний рахунок матеріал Б Кт 63 аналітичний рахунок "Постачальник" 400 грн.;

Дт 20 Кт 63/аналітичний рахунок "Транспортна організація" 100 грн.

При оплаті придбаних матеріалів та отриманих послуг транспортної організації складають запис: Дт 63/аналітичні рахунки "Постачальник" та "Транспортна організація" на суму відповідно 2000 грн. та 100 грн. Кт 31.

На рахунку 20 "Виробничі запаси" відображена загальна вартість придбаних матеріалів, по даних аналітичних рахунків синтетичного рахунку 20 визначають фактичну собівартість придбання. Для цього слід визначити долю транспортно-заготівельних витрат, що необхідно віднести на вартість матеріалів "А" і "Б". Даний розрахунок здійснюють за формулою:

Середній процент ТЗВ = (Сума ТЗВ отриманих протягом звітного періоду / (Вартість матеріалів, що поступили протягом звітного періоду)\*100%.

У нашому прикладі:  $(100 / 2000) * 100\% = 5\%$ .

Відповідно до визначеного відсотку розподіляють транспортні видатки на матеріали: - на матеріал А:  $1600 * 5\% / 100\% = 80$  грн.; - на матеріал Б:  $400 * 5\% / 100\% = 20$  грн..

На підставі наведених розрахунків визначаємо фактичну собівартість придбаних матеріалів: А = 1600 + 80 = 1680 грн.; Б = 400 + 20 = 420 грн..

Облік основних засобів (машин, устаткування, будівель, споруд, тощо), що надійшли відображають на активному, синтетичному рахунку 10 "Основні засоби". Основні засоби багаторазово беруть участь у процесі виробництва і переносять свою вартість на новостворений продукт частинами у міру їх зносу, який відповідає їх амортизаційним відрахуванням.

Поступлення основних засобів на підприємство може здійснюватися шляхом придбання за плату, внесків до статутного капіталу та шляхом будівництва, що відображається такими записами на рахунках бухгалтерського обліку:

#### 1. Придбання ОЗ за плату:

- відображення суми за договором постачання: Дт 15 і Кт 63;
- відображення суми ПДВ: Дт субрахунку 641 "Розрахунки за податками" і Кт рахунку 63;
- відображення сум транспортних, інформаційних, консультаційних, посередницьких, реєстраційних послуг та інших витрат, пов'язаних з придбанням основних засобів: Дт рахунку 15 і Кт субрахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами";
- відображення суми ПДВ: Дт субрахунку 641 і Кт субрахунку 685;
- зарахування об'єктів до складу основних засобів: Дт 10 і Кт 15.

#### 2. Внески до статутного капіталу:

- відображення внеску за вартістю, що наведена у засновницьких документах: Дт 46 рахунку "Неоплачений капітал" і Кт рахунку 40 "Статутний капітал";
- одержання від учасника об'єкта основних засобів: Дт рахунку 10 і Кт рахунку 46 "Неоплачений капітал";
- витрати на транспортування, монтаж вказаного об'єкту основних засобів: Дт рахунку 15 і Кт субрахунку 685;
- відображення суми ПДВ: Дт субрахунку 641 і Кт субрахунку 685;
- списання затрат на транспортування, монтаж з включенням до первісної вартості об'єкту основних засобів, що внесено до статутного капіталу: Дт рахунку 10 і Кт рахунку 15.

### 3. Будівництво об'єктів основних засобів:

#### А. Підрядним способом:

- відображення затрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників: Дт рахунку 15 і Кт рахунку 63;
- відображення суми ПДВ: Дт субрахунку 641 і Кт рахунку 63;
- одержання цільового фінансування на будівництво з зовнішніх джерел (бюджет, різні позабюджетні та міжгалузеві фонди): Дт рахунку 31 і Кт рахунку 48 "Цільове фінансування та цільові надходження";
- використання коштів цільового фінансування для розрахунків з підрядниками: Дт рахунку 63 і Кт рахунку 31 і одночасно: Дт рахунку 48 Кт рахунку 69 "Доходи майбутніх періодів";
- зарахування збудованого об'єкту до складу основних засобів: Дт рахунку 10 і Кт рахунку 15.

#### Б. Господарським способом:

- відображення фактичних витрат на спорудження і виготовлення основних засобів: Дт рахунку 15 і Кт рахунків: 23 "Виробництво", 65 "Розрахунки за страхування", 66 "Розрахунки з оплати праці", субрахунку 205 "Будівельні матеріали".
- зарахування збудованого (виготовленого) об'єкту до складу основних засобів: Дт рахунку 10 і Кт рахунку 15.

### 3.3.2. Облік процесу виробництва, виконання робіт та послуг

Процес виробництва представляє собою другу стадію кругообігу засобів. У ньому поєднані три взаємопов'язані елементи: праця людини, предмети праці та засоби праці з метою виготовлення продукції. В свою чергу це зумовлює своєрідні витрати виробництва: вартість затраченої сировини, матеріалів, палива, заробітну плату, амортизацію засобів праці. Крім цього, підприємство здійснює витрати, пов'язані з обслуговуванням та управлінням виробництвом. Усі ці витрати у сукупності становлять виробничу собівартість виготовленої продукції або виконаних робіт.

Усі витрати виробництва за способом їх включення в собівартість продукції поділяють на прямі і непрямі. До **прямих** належать витрати, що

безпосередньо пов'язані з виробництвом певного виду продукції (наприклад, заробітна плата, сировина, матеріали тощо). **Непрямі** витрати пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, а тому їх включають у собівартість виробів не прямим чином, а шляхом розподілу. До непрямих належать витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва та управління ним (наприклад, заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу, витрати на утримання будівель, канцелярські та поштові витрати, тощо).

Витрати виробництва обліковуються на рахунках: 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати". Перераховані рахунки є синтетичними, активними. На їх дебет відносять витрати відповідно до місць їх виникнення у кореспонденції із кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 25 "Напівфабрикати власного виробництва", інші рахунки запасів, 66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки по страхуванню", 91 "Загальновиробничі витрати", 24 "Брак у виробництві".

Розглянемо порядок запису операцій процесу виробництва на рахунках бухгалтерського обліку, використовуючи дані таблиці за наступними залишками незавершеного виробництва (табл.3.3.2.1):

**Таблиця 3.3.2.1.**

**Залишки незавершеного виробництва на початок місяця**

№ п/п	Стаття витрат	Виріб	
		А	Б
1.	Матеріали	2340	528
2.	Заробітна плата	860	220
3.	Відрахування на соціальні заходи	322-50	82-50
4.	Амортизація основних засобів	370	110
5.	Загальновиробничі витрати	107-50	59-50
	Разом:	4000	1000

Протягом місяця на підприємстві були здійсненні такі операції:

1. Витрачено матеріали на виготовлення виробів:

А - 300 грн.; Б - 280 грн..

Витрачені матеріали: Дт 23 /А Кт 20 300 грн.; Дт 23 /Б і Кт 20 на суму 280 грн..

2. Нарахована заробітна плата робітникам та службовцям:

- зайнятим виготовленням виробу А: 400 грн.;

- зайнятим виготовленням виробу Б: 200 грн.;

- загальновиробничому персоналу: 40 грн.;

- адміністративно-управлінському персоналу: 50 грн.

На рахунках бухгалтерського обліку це відображається таким чином:

Дт 23/А і Кт 66 на суму 400 грн., Дт 23/Б і Кт 66 на суму 200 грн., Дт 91 і Кт 66 на суму 40 грн., Дт 92 і Кт 66 на суму 50 грн.

Заробітна плата робітників зайнятих безпосередньо виготовленням виробів А і Б прямо включається у собівартість виробів А і Б, а заробітна плата відображена за рахунком 91 включається у собівартість шляхом розподілу.

3. Здійснено відрахування від нарахованої заробітної плати на соціальні заходи за встановленими нормативами .

- від суми нарахованої заробітної плати працівників зайнятих виготовленням виробу А:

Дт 23/А і Кт 65 на суму 150 грн.

- від суми заробітної плати зайнятих виготовленням виробу Б:

Дт 23/Б і Кт 65 на суму 75 грн.

- від суми нарахованої заробітної плати загальновиробничого персоналу: Дт 91 і Кт 65 на суму 15 грн.

- від суми нарахованої заробітної плати адміністративно-управлінського персоналу: Дт 92 і Кт 65 на суму 18-75

4. Нараховано амортизацію і списано знос по основним засобам (далі скорочено ОЗ):

- зайнятих в процесі виготовлення виробу А: Дт 23/А Кт 131 "Знос ОЗ" на суму 259 грн.;

- зайнятих в процесі виготовлення виробу Б: Дт 23/Бі Кт 131 на суму 255 грн.;

- по ОЗ загальновиробничого призначення: Дт 91 Кт 131 на суму 140 грн.;

- по ОЗ адміністративно-управлінського призначення: Дт 92 і Кт 131 на суму 129 грн.

5. Непрямі витрати, а саме по рахунку 91 на загальну суму 195 грн. (40+15+140) включаємо у собівартість виробів А і Б шляхом розподілу пропорційно до основної заробітної плати виробничих робітників ( див. табл. 3.3.2.2).

**Таблиця 3.3.2.2.**

**Розподіл загальновиробничих витрат**

Виріб	Зарплата основних робітників	Загальна сума загально-виробничих витрат	Коефіцієнт розподілу	Сума витрат на виріб
А	400	х		130
Б	200	х		65
Всього:	600	195	0,325	195

Дана операція відображається бухгалтерським записом:  
Дт 23/А і Кт 91 на суму 130 грн.; Дт 23/Б і Кт 91 на суму 65 грн..

6. Оприбутковано на склад готову продукцію: *(довідково: фактична собівартість випущеної з виробництва готової продукції = незавершене виробництво (НВ) на початок періоду + затрати по випуску за період - незавершене виробництво на кінець періоду). В нашому прикладі НВ на кінець періоду дорівнює нулю.*

- виріб А:  $4000 + 300 + 400 + 150 + 259 + 130 - 0 = 5239$  грн.

- виріб Б:  $1000 + 280 + 200 + 75 + 255 + 55 - 0 = 1875$  грн.

На загальну суму роблять запис: Дт 26 "Готова продукція" і Кт 23 "Виробництво" на суму 7114 грн.

### 3.3.3. Поточний облік процесу реалізації

Реалізація продукції представляє собою завершальну стадію кругообігу засобів підприємства, на якій здійснюються товарно-грошові відносини між виробником продукції та її покупцем.

Під час реалізації продукції підприємство здійснює витрати на її рекламу, роботи щодо навантаження, транспортування тощо. Дані витрати називають позавиробничими; їх підприємство відшкодовує за рахунок виручки (доходу) від реалізації (основної діяльності).

Фінансовий результат від реалізації (прибуток або збиток) визначається як різниця між доходами від основної діяльності та витратам, які включають: собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, збутові витрати, та інші витрати.

Розглянемо порядок обліку процесу реалізації на рахунках бухгалтерського обліку:

1. Відвантажено готову продукцію покупцям за відпускними цінами на суму 10 000 грн., а також нараховано ПДВ на відвантажену продукцію (20%) 2000 грн., всього на суму 12 000 грн.

Дт 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками" і Кт 70, 71 на суму 12 000 грн.

Дт 70, 71 і Кт 641 "Розрахунки за податками" на суму 2 000 грн.

2. Оплачено покупцями відвантажену їм продукцію:

Дт 30,31 і Кт 36 на суму 12 000 грн.

3. На суму витрат позавиробничих витрат здійснюють бухгалтерські записи:

Дт 93 "Витрати на збут" і Кт 20, 22, 66, 65, 63 на суму 300 грн.

4. Списання собівартості реалізованої продукції: Дт 90 "Собівартість реалізації" і Кт 26 "Готова продукція" на суму 7114 грн.

5. Списання витрат: Дт 791 "Результат основної діяльності" і Кт: 90 "Собівартість реалізації" на суму 7114 грн.; 92 "Адміністративні витрати" на суму 197-75 грн.; 93 "Витрати на збут" на суму 300 грн.

(може використовуватись ще рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності").

6. Списання доходів відображається записом: Дт 70, 71 і Кт 791 на суму 10 000 грн.

7. Сальдо рахунку при його закритті в кінці звітного періоду відображається кореспонденцією: Дт 79 і Кт 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" на суму 2388-25 грн.

По Дт рахунку 79 відображається також належна до сплати сума податку на прибуток.

### **3.3.4. Облік процесу припинення діяльності підприємства**

Припинення діяльності підприємства можливе за таких умов:

- закриття за згодою засновників;
- шляхом зміни організаційно-правової форми;
- у випадку банкрутства підприємства.

В першому випадку, згідно із рішенням засновників та поданою заявою за місцем реєстрації підприємства, створюється ліквідаційна комісія, проводяться аудиторська та податкова перевірка.

Ліквідаційна комісія через пресу повідомляє про початок роботи і терміни прийняття скарг кредиторів (не менше 2-х місяців).

Підприємство, що ліквідується, зобов'язане розрахуватися з бюджетом, фондами, працівниками, кредиторами.

Погашення такої заборгованості в обліку відображається записами:

Дт 641 і Кт 31 - на суму належних до сплати податків;

Дт 642 і Кт 31 - на суму належних до сплати обов'язкових платежів;

Дт 651, 652, 653 і Кт 31 - на суму належних до сплати відрахувань до Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування, Фонду страхування на випадок безробіття;

Дт 66 і Кт 30 - на суму належної до виплати заробітної плати;

Дт 63, 68 і Кт 31 - на суму погашення кредиторської заборгованості;

Дт 50, 60 і Кт 31 - на суму погашення позик банку.

#### **Питання для самоперевірки та самоконтролю:**

1. Основи поточного обліку діяльності підприємства.
2. Облік процесу заснування (створення) підприємства.
3. Загальна характеристика процесу діяльності та його обліку в різних галузях економіки України.
4. Поточний облік процесу постачання.
5. Облік процесу виробництва, виконання робіт та послуг.
6. Поточний облік процесу збуту (реалізації).
7. Облік процесу припинення діяльності.

## **Розділ 4. Організація облікової інформації в ринковій економіці**

### **4.1. Облікові реєстри, їх роль в бухгалтерському обліку. Класифікація облікових реєстрів**

На першому етапі облікових робіт кожна господарська операція повинна бути документально оформлена. Лише на підставі бухгалтерських документів проводяться облікові записи за рахунками, відомостями, а в подальшому формуються показники звітності.

На практиці господарські операції на підставі даних первинних документів відображаються в облікових регістрах.

**Облікові регістри** - це система таблиць певної форми, які призначені для групування, зведення і узагальнення даних, що відображені в первинних документах.

Процес відображення господарських операцій в облікових регістрах називають **обліковою реєстрацією**.

В обліковій практиці застосовують регістри різних форм. Це зумовлено неоднорідністю господарських операцій, які виникають в процесі життєвого циклу підприємства.

Облікові регістри класифікують за такими ознаками: характером запису, видами обліку, зовнішнім виглядом, способом графлення.

За *характером запису* облікові регістри можуть бути хронологічні, систематичні та комбіновані.

В регістрах хронологічного запису господарські операції відображаються в порядку їх здійснення. Найпоширенішим регістром хронологічного запису є журнал реєстрації господарських операцій (табл. 4.1.1).

**Таблиця 4.1.1.**

**Журнал реєстрації господарських операцій**

	Дата здійснення господарських операцій	Підстава запису (документ, його №)	Зміст господарських операцій	Сума, грн.	Кореспондуючі рахунки	
					Дт	Кт

В регістрах систематичного запису господарські операції групуються за економічним змістом на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

В регістрах комбінованого запису поєднуються хронологічне і систематичне відображення господарських операцій.

За *ступенем деталізації записів* регістри поділяються на регістри аналітичного і синтетичного обліку, комбіновані.

В регістрах аналітичного обліку господарські операції відображаються по аналітичних рахунках.

В регістрах синтетичного обліку господарські операції відображаються на рахунках синтетичного обліку.

В комбінованих регістрах поєднуються риси регістрів аналітичного і синтетичного обліку. Господарські операції в них відображаються в розрізі аналітичних рахунків з одночасним накопиченням даних на рахунках синтетичного обліку.



За зовнішнім виглядом облікові реєстри поділяються на картки, вільні листи, книги.

Картки - це таблиці певної форми, виготовлені з цупкого паперу.

Вільні листи - це аркуші паперу, розграфлені за певною формою.

Книги - це зброшуровані листи.

За способом графлення облікові реєстри поділяються на односторонні, двохсторонні і шахові (багатографні).

В реєстрах односторонньої будови в лівій частині відображається дата і зміст господарських операцій, а в правій - суми по дебету і кредиту відповідного рахунку в кореспонденції з іншими рахунками.

В двохсторонніх реєстрах записи по дебету і кредиту здійснюються на різних сторонах реєстрів, відповідно, в лівій і правій стороні.

Реєстри шахової будови - це таблиці, в підметі (за рядками) яких відображаються рахунки, що дебетуються, а в присудку (колонках) - рахунки, що кредитуються. На перетині цих рядків і колонок записуються суми за відповідними господарськими операціями.

В усіх реєстрах підрахунок підсумкових даних перевіряється в шаховому порядку, а саме: підсумок сум по вертикалі повинен дорівнювати підсумку даних по горизонталі.

## **4.2. Форми бухгалтерського обліку, їх історичний розвиток**

### **4.2.1. Поняття про форму бухгалтерського обліку, її історичний розвиток**

**Форма бухгалтерського обліку - це система взаємопов'язаних облікових реєстрів, послідовність і технологія бухгалтерських записів.**

На ранніх етапах бухгалтерського обліку широке застосування знайшли облікові реєстри у вигляді книги. Першою формою бухгалтерського обліку була книжна форма. Про таку форму писав ще італійський вчений Лука Пачолі в роботі "Трактат про рахунки і записи", яка була видана у Венеції в 1494 році. Він писав про три книги: Меморіал (Книга пам'яті), Журнал і Головну книгу. В Меморіалі реєструвалися господарські операції в послідовності їх здійснення. В Журналі - до господарських операцій зазначалися кореспондуючі рахунки. Головна книга - це реєстр синтетичного запису, де господарські операції відображалися на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. При цій формі поєднувався аналітичний та синтетичний облік.

Збільшення об'єктів бухгалтерського обліку потребувало відокремлення аналітичного обліку від синтетичного. Тому на зміну старій італійській формі прийшла нова, при якій Головна книга стала реєстром синтетичного обліку, а аналітичний облік здійснювався в окремих книгах.

З метою посилення контролю для обліку окремих об'єктів використовувалися спеціальні книги. Так, при німецькій формі розмежовувалися касові та некасові операції. При французькій формі використовувалось багато журналів, зокрема: обліку касових операцій, обліку

товарів, обліку продажу, обліку купівлі і інших. В цих журналах вели хронологічні записи господарських операцій. На основі зазначених журналів складався зведений журнал, а на його основі складалася Головна книга.

В кінці ХХ ст. широке застосування знайшла американська одножурнальна форма, при якій в одній книзі поєднувались хронологічні і систематичні записи.

З розвитком виробництва, створення великих підприємств книжкова форма стає незручною для використання і на її зміну прийшла карткова і копіювальні форми. При цих формах знайшли широке використання облікові реєстри у вигляді карток і вільних листів, які можуть складатися як ручним, так і механізованим способом.

В нашій країні в даний час застосовуються такі форми бухгалтерського обліку: меморіально-ордерна, журнально-ордерна, машинна. Назва цих форм визначається основним реєстром синтетичного обліку.

#### 4.2.2. Меморіально-ордерна форма обліку

При меморіально-ордерній формі використовуються такі реєстри синтетичного обліку: меморіальний ордер, реєстраційний журнал, Головна книга і оборотна відомість. Для аналітичного обліку використовуються картки і книги.

Меморіальний ордер складається на підставі первинних документів та нагромаджуючих відомостей, в яких відображені однорідні документи. В меморіальному ордері вказується зміст запису або документ, на підставі якого робиться запис, кореспондуючі рахунки і сума (табл. 4.2.2.1).

**Таблиця 4.2.2.1.**

**Меморіальний ордер №1 за вересень 2001 року**

Підстава	Дт	Кт	Сума, грн.
Нарахована зарплата (на підставі розрахунково-платіжної відомості):			
1. Робітникам основного виробництва	23	66	2200
2. Робітникам, які обслуговують машини і обладнання	23	66	1400
3. Робітникам допоміжного виробництва	23	66	200
4. Адміністративно-управлінському персоналу	92	66	80
<b>Всього:</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>3880</b>

Після перевірки, підписані головним бухгалтером ордери фіксуються в реєстраційному журналі, де зазначається номер і дата складання ордера, сума (табл. 4.2.2.2). В кінці кожного місяця в цьому журналі підраховується загальна сума обороту за меморіальними ордерами.

**Таблиця 4.2.2.2.**

**Реєстраційний журнал за вересень 2001 року**

№ п/п меморіаль	Дата	Кореспонденція рахунків	Сума, грн.
-----------------	------	-------------------------	------------

ного ордера		Дт	Кт	
001	02	20	63	24000
049	13	23	20	3000
140	31	23,92	66	3880
150	31	36 (31)	70	21000
<b>Всього за вересень</b>	X	X	X	51880

Після реєстрації дані меморіальних ордерів відображаються в Головній книзі (записують суми по дебету і кредиту відповідних рахунків із зазначенням кореспондуючих рахунків, див. табл. 4.2.2.3). Після закінчення місяця у кожному синтетичному рахунку підраховують дебетові і кредитові обороти і ці дані переносять в Оборотну відомість.

**Таблиця 4.2.2.3.**

**Листок головної книги по рахунку 20 "Матеріали"**

мем.-ордер		З Кт рах.		Всього по Дт	мем.-ордер		В Дт рах.		Всього по Кт
дата	№	23	63		дата	№	23	36	
10.04	25	3000	100	3100	12.04	49	1500	600	2100
15.04	63	7000	4900	11900	20.04	84	6500	- - -	6500
<b>Всього:</b>		10000	5000	15000			8000	600	8600

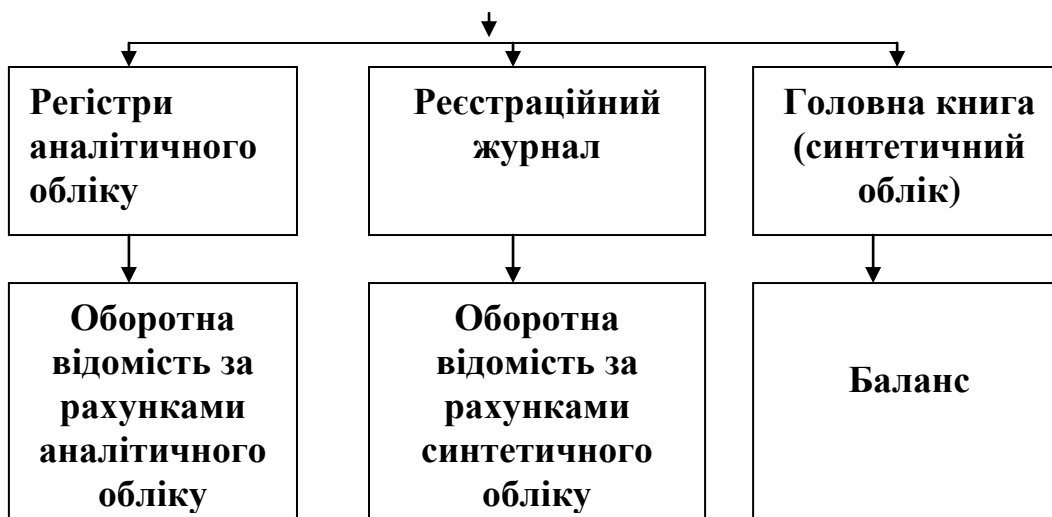
Різновидом меморіально-ордерної форми обліку є Журнал-Головна. Це спрощений варіант меморіально-ордерної форми.

Основним регістром хронологічного і систематичного запису при цій формі є книга - Журнал-Головна, що поєднує реєстраційний журнал господарських операцій і Головну книгу. Записи в ній здійснюються на підставі первинних документів або меморіальних ордерів. В кінці місяця по кожному рахунку підраховують дебетовий і кредитовий оборот і визначають сальдо на кінець місяця.

Меморіально-ордерна форма обліку проста для розуміння, але трудомістка. Її використовують на невеликих підприємствах при ручній обробці інформації.

Журнал-Головну книгу застосовують на тих підприємствах, де для відображення господарської діяльності використовують обмежену кількість рахунків бухгалтерського обліку (див. рис. 4.2.2.1).





**Рисунок 4.2.2.1. Послідовність облікових робіт при меморіально-ордерній формі обліку**

### **4.2.3. Журнально-ордерна форма обліку**

Журнально-ордерна форма обліку ґрунтується на застосуванні таких реєстрів синтетичного обліку як журнали-ордери, допоміжні відомості та Головна книга. В окремих журналах-ордерах ведеться як синтетичний, так і аналітичний облік по певних рахунках. В інших випадках для аналітичного обліку використовують картки, книги, відомості.

Всі журнали-ордери побудовані за кредитовим принципом, тобто в журналі-ордері відображаються операції по кредиту даного рахунку в кореспонденції з дебетом інших рахунків. Дебетовий оборот по рахунках відображається у відповідних відомостях. В журналах-ордерах, які призначені для синтетичного і аналітичного обліку записи робляться як по кредиту, так і по дебету рахунку.

Заповнюються журнали-ордери на підставі первинних документів або накопичувальних відомостей. В кінці місяця підраховуються дані журналів-ордерів і переносяться в Головну книгу. В цій книзі кредитовий оборот відображається однією сумою, так як він підрахований у відповідному журналі ордері. Дебетовий оборот в Головній книзі деталізований частковими сумами, що відображені на дебеті того чи іншого рахунку в кореспонденції з кредитом інших рахунків. На основі даних про сальдо на початок звітного періоду, дебетового і кредитового обороту в Головній книзі розраховується сальдо на кінець звітного періоду.

Журнально-ордерна форма обліку менш трудомістка в порівнянні з меморіально-ордерною формою, але не пристосована до автоматизованого способу обробки інформації.



**Рисунок 4.2.3.1. Послідовність робіт при журнально-ордерній формі обліку**

#### 4.2.4. Машинна форма обліку

Машинна форма обліку - це результат застосування електронно-обчислювальних машин, які забезпечують автоматизований процес збирання, реєстрації і опрацювання облікової інформації.

Інформація про господарські операції, а також постійна нормативно-довідкова інформація може вводиться в ЕОМ за допомогою спеціальних пристроїв, ручного запису або за допомогою машинних носіїв інформації. Оскільки, для обробки облікової інформації використовуються ЕОМ, то машинну форму ще називають автоматизованою, комп'ютерною тощо.

Порядок опрацювання інформації передбачається системою програмного забезпечення ЕОМ. Опрацьовані дані видаються у вигляді машинограм (реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, форм звітності і ін.), тобто таблиць певної форми. В даний час машинна (автоматизована) форма обліку ґрунтується на побудові автоматизованих робочих місць бухгалтера (АРМБ).

Технологія облікового процесу в АРМБ зводиться до наступного:

- а) формування первинних документів на паперових та машинних носіях;
- б) технологічний процес їх обробки;
- в) формування нормативно-довідкової інформації;
- г) формування математичного забезпечення програм бухгалтерського обліку;
- д) видача вихідної інформації.

#### 4.3. Способи виявлення та виправлення помилок

В облікових записах можуть бути допущені помилки арифметичного і методичного характеру. Помилки арифметичного характеру полягають в тому, що неправильно підраховані суми, пропущені суми, суми віднесено не на ті

рахунки бухгалтерського обліку. Помилки методичного характеру - це методично неправильно розраховані суми, невірно складені бухгалтерські проведення.

Помилки можуть бути виявлені в тому ж звітному періоді, коли вони допущені або в наступних періодах. Для виявлення помилок найчастіше в обліковій практиці застосовують способи суцільного або вибіркового пунктування "V". Суть способу суцільного пунктування полягає в суцільній перевірці усіх записів з пунктуванням, що були зроблені в тому або іншому регістрі на підставі первинних документів. Якщо окремі записи не були відмічені, тоді вивчають причину невідмічування і виправляють помилку. Спосіб вибіркового пунктування застосовують для перевірки лише окремої частини зроблених записів, наприклад, записи за певні дні або за видами первинних документів, часто виходячи з власної інтуїції.

Для виправлення помилок в облікових записах використовують три способи - коректурний, "червоного сторно" (від'ємних чисел), додаткового проведення.

Коректурний спосіб застосовують в тих випадках, коли не потрібно змінювати кореспонденцію рахунків. Якщо потрібно змінювати кореспонденцію рахунків, складають додаткові або сторнуючі (від'ємні) записи. Анулювання помилкових облікових записів здійснюється за допомогою методу "червоного сторно".

Суть коректурного способу полягає в тому, що неправильний запис закреслюється і робиться правильний запис. Виправлення помилки супроводжується надписом "виправлено" та підписом особи, яка зробила виправлення з зазначенням дати виправлення.

Виправлення методом "червоного сторно" і додаткового проведення потребує складання бухгалтерської довідки, в якій вказується суть помилки, сума на яку потрібно зробити виправлення і кореспондуючі рахунки.

Спосіб "червоного сторно" застосовується тоді, коли потрібно зменшити або анулювати суму на рахунках. Для цього помилку ще раз повторюють, але запис роблять червоним чорнилом або беруть в рамку (  ).

Спосіб додаткової проводки застосовують тоді, коли відображену суму потрібно збільшити або додатково записати. Для цього додаткову суму заносять на відповідні рахунки звичайним (темним кольором) чорнилом.

## **4.4. Організація бухгалтерського обліку в Україні**

### **4.4.1. Організація облікового процесу**

В зв'язку з переходом народного господарства України до ринкових відносин проводиться радикальна перебудова управління економікою.

Реформування економіки вимагає безперервного забезпечення працівників управління своєчасною і достовірною інформацією про хід господарської діяльності. Основним носієм такої інформації є бухгалтерський облік. Для того, щоб бухгалтерський облік був ефективний, він повинен бути відповідним чином організований. Тобто необхідна організація облікового процесу, що забезпечує збір облікової інформації, її обробку, узагальнення і т.д.

**Раціональна організація бухгалтерського обліку** передбачає таку його будову, при якій він забезпечує своєчасне виконання важливих функцій у плануванні, контролі, управлінні при мінімальних витратах засобів і праці. Важливі передумови раціональної організації бухгалтерського обліку такі:

- 1) вивчення структури, технології та організації виробництва;
- 2) встановлення системи облікових взаємовідносин окремих структурних підрозділів підприємства з підприємством;
- 3) визначення обсягу облікових робіт і розподіл їх між працівниками бухгалтерії;
- 4) вивчення працівниками бухгалтерії діючих законоположень та інструктивних матеріалів з питань ведення обліку.

Залежно від розподілу облікових робіт між головною бухгалтерією і оперативно відокремленими структурними підрозділами підприємства, організаційна форма бухгалтерського обліку може бути *централізованою* або *децентралізованою*.

При централізованій формі бухгалтерського обліку весь обліковий апарат зосереджений в центральній бухгалтерії і підпорядкований головному бухгалтеру в адміністративному і методологічному відношенні.

При децентралізованій формі частина облікового апарату бухгалтерії підприємства знаходиться в складі структурних підрозділів і в адміністративному відношенні підпорядковується їх керівникам, а у відношенні методології обліку - головному бухгалтеру підприємства.

Особлива форма розподілу праці облікового апарату обумовлена створенням централізованих бухгалтерій, які обслуговують групу однорідних підприємств, організацій, установ. У зв'язку з розширенням прав колективів підрозділів, роздержавленням та приватизацією підприємств на даний час виникає тенденція до децентралізації бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку характеризується і цілим рядом складових частин, зокрема вибором форми рахівництва (меморіально-ордерна, журнально-ордерна, автоматизована та ін.); застосуванням первинної облікової документації; графіком руху первинної облікової документації (документообігом); застосуванням обчислювальної техніки та іншим.

#### **4.4.2. Організація облікового апарату і працівників сфери обліку**

Для правильної організації бухгалтерського обліку необхідно, щоб апарат бухгалтерії мав відповідну структуру, яка передбачає групування облікових робіт за однорідними предметними ознаками. Структура бухгалтерського

апарату значною мірою залежить від таких основних факторів: обсягу господарської діяльності, чисельності працівників, кількості найменувань товарно-матеріальних цінностей, числа постачальників і споживачів, кількості первинних документів, використання в бухгалтерському обліку засобів обчислювальної техніки та іншим.

Найбільш розповсюджена така структура бухгалтерії, коли в її складі виділяють групи обліку основних засобів, матеріальних цінностей, розрахунків з персоналом підприємства, фінансово-розрахункових операцій, витрат на виробництво продукції і реалізації, зведеного обліку.

При такому функціональному розмежуванні облікових робіт кожний працівник чи група працівників бухгалтерії спеціалізується на виконанні однорідних облікових робіт, зокрема:

\* **група обліку необоротних активів** здійснює облік надходження, внутрішнього переміщення і вибуття необоротних активів, контролює їх документальне оформлення, здійснює нарахування амортизації, приймає участь в проведенні інвентаризації необоротних активів та складає встановлену звітність;

\* **група обліку виробничих запасів** веде облік придбання, заготівлі і витрачання товарно-матеріальних цінностей та малоцінних і швидкозношуваних предметів, здійснює облік розрахунків з постачальниками, контролює стан складського обліку, приймає участь в проведенні інвентаризацій цінностей;

\* **група обліку розрахунків по оплаті праці** здійснює облік розрахунків по заробітній платі з персоналом підприємства, з фінансовими органами по податках, утриманих з заробітної плати працівників, з органами соціального страхування по утриманнях, нарахуваннях та перерахуваннях коштів на соціальне страхування та у Пенсійний фонд, веде облік розрахунків з депонентами, а також бере участь в складанні звітності про використання фонду оплати праці;

\* **група обліку готової продукції і реалізації** здійснює облік витрат на виробництво, складає калькуляції собівартості продукції, обліковує надходження з виробництва готової продукції, її відвантаження і реалізацію, веде розрахунки з покупцями і складає звітність про виготовлену і реалізовану продукцію;

\* **група обліку фінансово-розрахункових операцій** здійснює облік грошових коштів у касі підприємства, на рахунках в банку, підзвітних сум, контролює додержання фінансової і платіжної дисципліни;

\* **група зведеного обліку і звітності** здійснює облік фінансових результатів, веде узагальнюючі облікові регістри, складає баланс та інші форми звітності з основної діяльності підприємства.

Всі вище перераховані функції кожного облікового працівника, відповідальність за ведення обліку, його обов'язки і права визначаються посадовими характеристиками, які розробляє головний бухгалтер і затверджує керівник підприємства.



Очолює роботу бухгалтерії, як правило, головний бухгалтер, який в адміністративному відношенні підпорядкований безпосередньо керівнику підприємства, ним призначається або звільняється з посади.

Головний бухгалтер у відповідності з Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні":

- 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.

#### 4.4.3 Облікова політика підприємства

З прийняттям Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" та положень (стандартів) бухгалтерського обліку вперше в Україні, починаючи з 1 січня 2000 року, постало питання про облікову політику підприємства. Вивчення міжнародного досвіду формування облікової політики свідчить про необхідність її нормативного регулювання на рівні підприємства. Цього вимагають набір різних варіантів положень та правил, способів оцінок та нарахувань, тощо, які можуть самостійно обиратись на рівні підприємства. Щоб уникнути податкових непорозумінь щодо сум податків, які повинні сплачуватись до бюджету та проблем щодо розподілу невикористаного прибутку між засновниками підприємство самостійно визначає шляхом видання спеціального наказу "Про облікову політику підприємства на відповідний календарний рік" власну довгострокову облікову політику. Обрана підприємством облікова політика, як мінімум, не може змінюватись на протязі календарного року. Зміна може бути здійснена тільки з наступного календарного року з достатнім її обґрунтуванням.

Згідно зі статтею 1 Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" та пунктом 3 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" **під обліковою політикою** треба розуміти сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання звітності, а згідно пункту 23 цього Положення підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки окремих статей звітності та методів їх обліку. Від підприємства також вимагається у примітках до фінансових звітів розкривати облікову політику, яка повинна базуватись на тих десяти основних принципах бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності, що визначені в названих Законі (ст.

4) та Положенні №1 (п. 18), зокрема: автономності підприємства, безперервності діяльності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою, єдиного грошового вимірника.

В різних наукових та навчальних виданнях рекомендується різна структура наказу керівника підприємства про облікову політику. На нашу думку, такий наказ мав би складатись з таких чотирьох розділів: в першому розділі треба визначити загальні положення щодо діяльності підприємства; в другому розділі – організаційні засади бухгалтерського обліку, техніки його ведення, первинного відображення господарських операцій, внутрішнього аудиту тощо; в третьому розділі – методику оцінки окремих об'єктів бухгалтерського обліку та різних нарахувань, відрахувань, створення резервів тощо; в четвертому розділі – правила організації податкового обліку .

### **Питання для самоперевірки та самоконтролю:**

1. Облікові реєстри та їх роль в бухгалтерському обліку.
2. Характеристика облікового реєстра та облікової реєстрації.
3. Ознаки класифікації облікових реєстрів.
4. Класифікація облікових реєстрів.
5. Визначення суті форми бухгалтерського обліку.
6. Історичний розвиток форм бухгалтерського обліку.
7. Характеристика меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку.
8. Характеристика меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку.
9. Характеристика спрощених форм бухгалтерського обліку.
10. Характеристика журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку.
11. Характеристика машинної (комп'ютерної) форми бухгалтерського обліку.
12. Способи виявлення помилок в бухгалтерському обліку.
13. Способи виправлення помилок в бухгалтерському обліку.
14. Особливості контролю записів та виправлення помилок в умовах машинної обробки інформації.
15. Організація облікового процесу в сучасних умовах.
16. Технологія облікового процесу.
17. Керівництво бухгалтерським обліком в Україні.
18. Організація роботи облікового апарату.
19. Права та обов'язки керівника бухгалтерського апарату.
20. Характеристика облікової політики підприємства.

### **ТЕМАТИКА**

**рефератів для поглибленого самостійного вивчення окремих проблем з теорії бухгалтерського обліку**

1. Бухгалтерський облік як мова бізнесу.

2. Бухгалтерський облік в системі економічних наук.
3. Історичні аспекти виникнення і розвитку бухгалтерського обліку в Україні.
4. Підходи до визначення принципів бухгалтерського обліку в Законі “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, в сучасній учбовій і науковій літературі та аргументація власного підходу.
5. Підходи до визначення суті фінансового та управлінського обліку, їх ролі, місця та значення в системі бухгалтерського обліку.
6. Функції бухгалтерського обліку в умовах реформування ринкових відносин в Україні.
7. Міжнародні і національні стандарти (положення) бухгалтерського обліку, їх порівняльна характеристика, стан та перспективи впровадження в Україні.
8. Інтеграція і диференціація видів господарського обліку на сучасному етапі впровадження ПЕОМ.
9. Дискусійні питання визначення методу бухгалтерського обліку і його змісту в сучасній науковій літературі та аргументація власного підходу.
10. Дискусійні питання визначення предмету бухгалтерського обліку і області його застосування в сучасній учбовій і науковій літературі і аргументація власного підходу.
11. Дискусійні питання підходів до класифікації об’єктів предмету бухгалтерського обліку в сучасній учбовій і науковій літературі і аргументація власного підходу.
12. Проблеми розвитку методу, методики і технічних прийомів бухгалтерського обліку в умовах комп’ютеризації і діалогового взаємозв’язку з ПЕОМ.
13. Моделювання в бухгалтерському обліку і його роль в формуванні нових підходів до визначення методу бухгалтерського обліку.
14. Особливості формування бухгалтерських інформаційних систем обліку на сучасному етапі комп’ютеризації бухгалтерського обліку.
15. Історичний розвиток і критична оцінка понять “баланс” і бухгалтерський баланс” в сучасній учбовій і науковій літературі і аргументація власного підходу.
16. Критична оцінка обґрунтувань суті рахунків бухгалтерського обліку в сучасній учбовій і науковій літературі і аргументація власного підходу.
17. Критична оцінка обґрунтувань суті подвійного запису в сучасній учбовій і науковій літературі і аргументація власного підходу.
18. Особливості подвійного відображення господарських операцій в умовах застосування ПЕОМ.
19. Розвиток і удосконалення плану рахунків бухгалтерського обліку на сучасному етапі переходу України на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.
20. Світовий економічний розвиток та його вплив на побудову системи обліку та звітності в Україні.

21. Загальна характеристика світових бухгалтерських систем та їх концептуальних принципів.

22. Огляд класифікацій рахунків бухгалтерського обліку в сучасній учбовій і науковій літературі і аргументація власного підходу.

23. Особливості побудови плану рахунків бухгалтерського обліку в країнах Європи та англосаксонських країнах, їх порівняльна характеристика.

24. Нові підходи до класифікації рахунків бухгалтерського обліку за призначенням і структурою в зв'язку із запровадженням в Україні нового плану рахунків бухгалтерського обліку.

25. Критична оцінка обґрунтувань суті первинного спостереження в бухгалтерському обліку в сучасній учбовій і науковій літературі і аргументація власного підходу.

26. Критична оцінка класифікації документів в сучасній учбовій і науковій літературі і аргументація власного підходу.

27. Перспективи розвитку матеріальних носіїв первинних облікових даних в умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку.

28. Інвентаризація об'єктів бухгалтерського обліку в умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку.

29. Критична оцінка обґрунтувань суті вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку в сучасній учбовій і науковій літературі і аргументація власного підходу.

30. Критична оцінка обґрунтувань суті калькулювання в сучасній учбовій і науковій літературі і аргументація власного підходу.

31. Теоретичні підходи до обліку праці та заробітної плати як об'єкту бухгалтерського обліку.

32. Теоретичні підходи до обліку використання засобів праці як об'єкту бухгалтерського обліку.

33. Теоретичні підходи до обліку заготівлі та придбання матеріальних цінностей як об'єкту бухгалтерського обліку.

34. Теоретичні підходи до обліку процесу виробництва як об'єкту бухгалтерського обліку.

35. Теоретичні підходи до обліку процесу реалізації продукції як об'єктів бухгалтерського обліку.

36. Критична оцінка обґрунтувань суті облікової реєстрації та облікового реєстру в сучасній учбовій і науковій літературі і аргументація власного підходу.

37. Особливості облікової реєстрації та побудови облікових реєстрів в умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку.

38. Матеріальні носії облікової інформації.

39. Історичні аспекти розвитку форм бухгалтерського обліку.

40. Форми бухгалтерського обліку в умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку.

41. АРМ-бухгалтера і перспективи його подальшого розвитку і удосконалення.

42. Контроль автоматизованого облікового процесу та виправлення помилок.
43. Бухгалтерська (фінансова) звітність на сучасному етапі впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
44. Зміст та передумови раціональної організації бухгалтерського обліку.
45. Удосконалення структури управління бухгалтерським апаратом.
46. Облікова політика підприємства на сучасному етапі реформування бухгалтерського обліку в Україні.
47. Методологічне забезпечення бухгалтерського обліку.
48. Правове забезпечення бухгалтерського обліку на сучасному етапі ринкової трансформації бухгалтерського обліку.
49. Технічне забезпечення бухгалтерського обліку.
50. Ергономічне забезпечення бухгалтерського обліку.

**ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ  
ДЛЯ ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ З ДИСЦИПЛІНИ  
«ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ»**

1. Бухгалтерський облік як наука.
2. Господарський облік, його суть, виникнення, значення для управління господарством.
3. Вимоги до господарського обліку та види вимірників, що в ньому застосовуються.
4. Види господарського обліку, їх характеристика та роль кожного з них в управлінні господарством.
5. Фінансовий, управлінський та податковий облік, їх суть, область застосування та порівняльна характеристика.
6. Принципи, функції, завдання та вимоги, що ставляться до бухгалтерського обліку.
7. Міжнародні та внутрішні (національні) стандарти бухгалтерського обліку.
8. Предмет бухгалтерського обліку, область його застосування та загальна характеристика важливіших його об'єктів.
9. Класифікація майна підприємства за складом та функціональною роллю.
10. Класифікація майна підприємства за джерелами утворення та цільовим призначенням.
11. Первинне спостереження в бухгалтерському обліку і його документальне відображення. Суть первинного обліку.
12. Принципи документування господарських операцій та функції бухгалтерських документів.
13. Класифікація бухгалтерських документів.
14. Документообіг і зберігання документів.
15. Порядок прийняття, перевірки та бухгалтерської обробки документів: види обробки, методичні прийоми перевірок документів та способи обробки облікової інформації.
16. Документування первинних даних та виявлення і виправлення помилок в умовах комп'ютеризації обліку

17. Інвентаризація у бухгалтерському обліку, її суть, значення і види. Функції, склад та завдання інвентаризаційних комісій.
18. Принципи та методика проведення інвентаризації.
19. Відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.
20. Оцінка об'єктів бухгалтерського обліку.
21. Поняття про калькуляцію, види калькуляцій.
22. Поняття про рахунки бухгалтерського обліку та їх будова.
23. Суть подвійного запису та його значення.
24. Кореспонденція рахунків, бухгалтерські проводки.
25. Поняття про синтетичні та аналітичні рахунки, субрахунки.
26. Способи узагальнення даних поточного обліку по рахунках синтетичного та аналітичного обліку.
27. Основи класифікації рахунків бухгалтерського обліку.
28. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом.
29. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за призначенням та структурою.
30. План рахунків бухгалтерського обліку.
31. Інвентаризація в бухгалтерському обліку.
32. Порядок виявлення результатів інвентаризації та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.
33. Бухгалтерський баланс, його будова та зміст.
34. Історичні аспекти виникнення і розвитку балансу.
35. Класифікація балансів.
36. Зміни в балансі під впливом господарських операцій.
37. Сутність та значення бухгалтерської (фінансової) звітності, вимоги до її складання.
38. Класифікація звітності.
39. Порядок складання бухгалтерського балансу на підставі даних обліку.
40. Звіт про фінансові результати.
41. Звіт про рух грошових коштів.
42. Звіт про власний капітал.
43. Примітки до річної фінансової звітності.
44. Консолідована фінансова звітність
45. Основи поточного обліку діяльності підприємства.
46. Облік процесу заснування (створення) підприємства.
47. Облік процесу діяльності.
48. Поточний облік процесу постачання.
49. Облік процесу виробництва, виконання робіт та послуг.
50. Поточний облік процесу реалізації.
51. Облік процесу припинення діяльності.
52. Облікові реєстри, їх роль в бухгалтерському обліку.

53. Класифікація облікових реєстрів.
54. Методика та техніка облікової реєстрації.
55. Поняття про форму бухгалтерського обліку, їх історичний розвиток.
56. Меморіально-ордерна форма обліку.
57. Журнально-ордерна форма обліку.
58. Сучасні форми бухгалтерського обліку на основі застосування ЕОМ.
59. Автоматизоване робоче місце бухгалтера, його суть та місце в автоматизованій системі бухгалтерського обліку.
60. Способи виявлення та виправлення помилок в умовах ручної та машинної облікової реєстрації.
61. Організація бухгалтерського обліку в Україні.
62. Організація облікового процесу на підприємстві.
63. Організація облікового апарату і працівників сфери обліку на підприємстві.
64. Облікова політика підприємства.

#### **РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА:**

1. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник –К.: б\в, 2000. – 692с.
2. Бутинець Т.А., Чижевська Л.В., Береза С.Л. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студентів вузів/ Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л.Береза// За ред. Проф.. Ф.Ф.Бутинця.- Житомир:ЖІТІ. 2000. – 672с.
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. --Житомир: ЖІТІ,2000.- 640с.
4. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб./ Під ред. М.В. Кужельного. – К.: А.С.К., 1998. – 223с.
5. Довідник з бухгалтерського обліку / Уклад.: Н.І. Ценклер, Й.Д. Шляхта, Г.Г. Шляхта; Заред. Н.І. Ценклер. – Ужгород: ІВА,2000, - 356с.
6. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року., №996-ХІУ.- К.: 1999.
7. Закон України Про оподаткування прибутку підприємств від 22.05.1997 р., №283/97-ВР (зі змінами і доповненнями). К.: - 1997.
8. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001, -- 334 с.
9. Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: "Все про бухгалтерський облік", 1999.- 288с.
10. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку Затв. Наказом Міністерства фінансів України 29.12.2000 №356. – К.: 2000.
11. Остап'юк М.Я., Даньків Й.Я., Лучко М.Р. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти): Монографія.—Ужгород: УЖДУ, 1998– 148с.

- 12.Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: Навч. посіб. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2000. –95с.
- 13.План рахунків та інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. Наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 №291. – К.: 1999.
- 14.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : Затв. Наказом Міністерства фінансів України 31.03.1999 №87. – К.: 1999.
- 15.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс” : Затв. Наказом Міністерства фінансів України 31.03.1999 №87. – К., 1999.
- 16.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” : Затв. Наказом Міністерства фінансів України 31.03.1999 №87. – К.: 1999.
- 17.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів” : Затв. Наказом Міністерства фінансів України 31.03.1999 №87. – К.: 1999.
- 18.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 “Звіт про власний капітал” : Затв. Наказом Міністерства фінансів України 31.03.1999 №87. – К.: 1999.
- 19.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” : Затв. Наказом Міністерства фінансів України 31.03.1999 №87. – К.: 1999.
- 20.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність” : Затв. Наказом Міністерства фінансів України 30.07.1999 №176. – К.:1999.
- 21.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” : Затв. Наказом Міністерства фінансів України 29.11.1999 №290. – К.: 1999.
- 22.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : Затв. Наказом Міністерства фінансів України 31.12.1999 №318. – К.: 1999.
- 23.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” : Затв. Наказом Міністерства фінансів України 28.12.2000 №353. – К.: 2000.
- 24.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25“Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” : Затв. Наказом Міністерства фінансів України 25.02.2000 №39 з наступними змінами і доповненнями від 24.02.2001 №101. – К.: 2001.
- 25.Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. -- К.:КНЕУ, 2000. – С. 3-167.
- 26.Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затв. постан. Кабінету Міністрів України 26.04.96.-К.:1996.
- 27.Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. економ. спец. – 5-те вид., допов. й перобл. – Л.: А.С.К.: 2000, -- С. 3-153.



## Додаткова література для самопідготовки та написання наукових рефератів:

1. Анджан К.Я. Основы бухгалтерского учета. – М.: Статистика, 1973. – 192с.
2. Антони Р. Основы бухгалтерского учета: Пер. с англ. - М.: СП "Триада НТТ", 1992. – 318 с.
3. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. - М.: Экспертное бюро-М, 1997. – 351 с.
4. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 391с.
5. Бардаш С.В. Інвентаризація: теорія, методологія, комп'ютеризація. Наукове видання. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 372 с.
6. Белоусов М.С., Титов Б.А. Основы бухгалтерского учета. - М.: Статистика, 1978.
7. Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством. - Л.: Экономическое образование, 1926. – 296 с.
8. Бутинець Т.А. Документування господарських фактів: теорія, методологія, комп'ютеризація. Наукове видання. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 412 с.
9. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / За ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ: ТОВ "Баланс-клуб", 2000.- 768с.
10. Василенко П.И. Основы бухгалтерского учета. - М.: Экономика, 1971. – 245 с.
11. Галаган А.М. Основы бухгалтерского учета. Под ред. Проф. С.К. Татура и А.С. Маргулиса. – М.-Л.: Госпланиздат, 1939.- 304с.
12. Галкин А.Ф. Теория бухгалтерского учета. – М.: Колос, 1970, - 256с.
13. Гальперин Я.М. Курс балансового учета. – М.: Госфиниздат, 1934. – 126с.
14. Гальперин Я.М., Кипарисов Н.А., Леонтьев Н.А. Курс теории бухгалтерского учета. - М.: Госпланиздат, 1945.- 228 с.
15. Голов С.Ф., Єфіменко В.І, Фінансовий та управлінський облік: - К.: ТОВ Автоінтерсервіс, 1996.- 554 с.
16. Грушевський М. Ілюстрована історія України. - К.: Київ - Львів. ІСЕ - Україна (репринтне відтворення видання 1913 року), 1990. - 524 с.
17. Дембинский Н.В. Теория советского бухгалтерского учета: Учеб. Пособие. Мн.: Статистика, 1968. – 159 с.
18. Единая система учета и статистики в ГДР: Перев. С нем./ Под ре. А.В. Квинто. – М.: Статистика, 1968. – 52с.
19. Енциклопедія Українознавства (Загальна частина). - (Перше відтворення видання 1949 р.) - К: Віпол, 1995.
20. Енциклопедія українознавства (перевидання в Україні) . - Львів, 1993-

1997р.

21. Ефремов И.А., Игумнов Ю.С. Теория бухгалтерского учета. – М.: Недра, 1970, - 287с.
22. Завгородний В.П. Автоматизация бухгалтерского учета, контроля, анализа и аудита. – К.: А.С.К.. 1998. – 768с.
23. Иван Мазепа (Упорядник В.0.Шевчук/-К.: Веселка, 1992.- 132с.
24. Історія української культури / Під загальною редакцією І.Крип'якевича-Львів: Видання І.Титора, 1937. – 718 с.
25. Кипарисов Н.А. Курс теории бухгалтерского учета. - М.: Госпланиздат, 1950.- 264с.
26. Кирьянова З.В. Методологические и организационные основы первичного учета. - М.: Финансы и статистика , 1981. – 144 с.
27. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.
28. Костюк П.А. Бухгалтерский словарь. Минск: Вышэйшая школа , 1971.- 160 с.
29. Кузьминский А.Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник.- К.: Выща шк., 1990. – 311 с.
30. Лановик Б.Д. та інші. - Історія господарства: Україна і світ: Підручник. - К.: Вища школа, 1995. - 480 с.
31. Левицький Кость. - Українські політики. Сильвати наших давніх послів і політичних діячів. - Львів: т.1 1936, т.г. 1937.
32. Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Історія обліку: Світ та Україна, погляд крізь роки. - Тернопіль: “Зорепад”, 1998.
33. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом: зарубіжний досвід.- К.: Облікінформ, 1997.- 137с.
34. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972гг.) - М.: Финансы, 1972.- 320с.
35. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? - М.: Финансы и статистика, 1995. – 304с.
36. Макаров В.Г. Теоретические основы бухгалтерского учета. - М.: Финансы, 1978. – 159 с.
37. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика , 1983.- 271 с.
38. Малышев И.В. Теория двойственности отражения хозяйственных актов в бухгалтерском учете. - М.: Статистика, 1971.-263 с.
39. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для сельскохозяйственных вузов. - М.:Финансы и статистика, 1981.- 263 с.
40. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник/ Пер. с англ.// Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
41. Моисеенко Г.И.. Теория бухгалтерского учета., М.: Финансы и статистика , 1987. – 222 с.
42. Мус Герольд, Ханшманн Рольф. Бухгалтерский учет: основы – задания –

- решения: Пер. С нем. С. Лобачовой. – К.: КНЭУ, 1999. – 368 с.
43. Наказ Про затвердження типових форм первинного обліку та Інструкції про порядок їх виготовлення, зберігання і застосування від 27.08.1998р. №263.
  44. Нарисбаев К.Н. Организация бухгалтерского учета в США.- М.: Финансы и статистика, 1979. – 152с.
  45. Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні. Навчальний посібник. Нормативно-практичні матеріали. Станом на 1 листопада 2000 р. – Львів: “Інтелект-Захід”, 2000. - 444 с.
  46. Никитин В.М., Никитина Д.А. Теория бухгалтерского учета: Курс лекций. – М.: Дело и Сервис, 1999. – 320 с.
  47. Нимчинов П.П. Новая классификация счетов бухгалтерского учета. - К.: 1976. – 41 с.
  48. Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К.: Вища школа, 1977. – 240с.
  54. Общая теория бухгалтерского учета. Минск: "Вышэйшая школа", 1970.
  55. Остап'юк М.Я., Даньків Й.Я., Лучко М.Р. Фінансовий облік в господарських товариствах.-Ужгород: Карпати, 1995.- 166 с.
  56. В.В.Палий, М.В.Соколов. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1988.
  57. Палий В.Ф. Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. - М.: Финансы, 1979. 304 с.
  58. Пачоли Лука. - Трактат о счетах и записях. - М.: Статистика, 1974. – 160с.
  59. Пушкар М.С., Журавель Г.Пю., Литвин Ю.Я., Мельник В.Г. Теоретичні основи бухгалтерського обліку: Підручник для вузів. – Тернопіль: ТАНГ. 1998. – 269 с.
  60. Радостовец В.К. Теория бухгалтерского учета и бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. М.: Статистика, 1977. – 440 с.
  61. Раймонд де Рувер. - Как возникла двойная бухгалтерия. - М.: Госфиниздат, 1958. – 67 с.
  62. Снитко М.А. Теория бухгалтерского учета: Учеб. Пособие. – Мн.: Мисанта, 1996. – 263 с.
  63. Смоленюк П.С., Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я., Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в основних галузях економіки України в умовах формування ринкових відносин: Навч. посібник.-Ужгород: Карпати - 1994. – 317 с.
  64. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 1991.
  65. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.- 638 с.
  66. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
  67. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. Учебное

- пособие.- М.: “Аналитика-Пресс”, 1998.- 288 с.
68. Сопко В.В. Бухгалтерський облік у підприємстві. - К.: Техніка, 1995. – 267 с.
  69. Сумцов А.И. Теория бухгалтерского учета. - М.: Статистика, 1964.- 232с.
  70. Титов Б.А. Теория бухгалтерского учета: Учеб. Пособие. – М.: Финансы, 1968. – 198 с.
  71. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
  72. Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс / Пер. с нем. - М.: Экономическая жизнь, 1926.
  73. Яворницький Д.І. Історія запорізьких козаків. - Львів: Світ, Т. - 1990. – 317 с.

*Навчальне видання*

**ДАНЬКІВ Йосип Якимович, ЛУЧКО Михайло Романович, ОСТАП'ЮК  
Мирослав Ярославович,**

**ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Обл. вид. л. 10 . Тираж 500 екз.

Видавництво Ужгородського національного університету,  
88000, м.Ужгород, вул. Підгірна,46

**Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я.,**

Д 76 Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. -  
Ужгород: Ужгородський національний університет , 2001.- 162 с.

ISBN 966-7400-17-6

В навчальному посібнику висвітлені методологічні аспекти формування теорії бухгалтерського обліку з врахуванням особливостей економічних перетворень, що здійснюються в Україні та вимог Міжнародних стандартів обліку.

Навчальний посібник розрахований на студентів вищих навчальних закладів .

**ББК 65.052. (4 УКР)**

