

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

(загальна теорія)

ОПОРНИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

ЗМІСТ

РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЙОГО ПРЕДМЕТ І МЕТОД	4
1.1. Господарський облік, його суть і значення	4
1.2. Вимірники, що застосовуються в обліку	6
1.3. Види господарського обліку	7
1.4. Бухгалтерський облік, його мета, принципи і завдання	9
1.5. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку	11
1.6. Класифікація господарських засобів і джерел їх формування .	12
1.7. Метод бухгалтерського обліку і його складові елементи	20
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС	23
2.1. Бухгалтерський баланс, його зміст і будова	23
2.2. Структура балансу	25
2.3. Зміни в балансі, зумовлені господарськими операціями	28
РОЗДІЛ 3. РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС	32
3.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх будова і призначення	32
3.2. Подвійний запис, його суть і значення	35
3.3. Синтетичні й аналітичні рахунки	38
3.4. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку	41
3.5. Класифікація рахунків за економічним змістом	45
3.6. Класифікація рахунків за призначенням і структурою	47
3.7. План рахунків бухгалтерського обліку	59
РОЗДІЛ 4. ОЦІНЮВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ. ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ	61
4.1. Принципи оцінки господарських засобів і калькуляція	61
4.2. Облік процесу постачання	64
4.3. Облік процесу виробництва	67
4.4. Облік процесу реалізації	69
РОЗДІЛ 5. ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ТЕ-	73

ХНІКА І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

5.1. Первинне спостереження і документи бухгалтерського обліку	73
5.2. Порядок складання й опрацювання документів	76
5.3. Інвентаризація, порядок проведення і відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку	78
5.4. Регістри бухгалтерського обліку	83
5.5. Способи виправлення помилок в бухгалтерських записах	86
5.6. Форми бухгалтерського обліку	89
5.7. Правові основи і методологія бухгалтерського обліку	95
5.8. Організація бухгалтерського обліку	97
5.9. Державне регулювання і управління бухгалтерським обліком	101

РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЙОГО ПРЕДМЕТ І МЕТОД

1.1. Господарський облік, його суть і значення

Історія господарського обліку нараховує понад 6000 років. Його поява пов'язана з господарською діяльністю.

Матеріальне виробництво є основою суспільного життя і розвитку людського суспільства. Щоб існувати, люди насамперед повинні їсти, пити, мати житло й одягатися, а щоб мати ці матеріальні блага, необхідно їх виробляти, тобто здійснювати матеріальне виробництво.

Для управління процесом виробництва матеріальних благ потрібно знати, скільки їх було вироблено, скільки спожито і скільки їх є в наявності, тобто мати певні відомості про об'єкт управління для прийняття рішень і їх виконання.

Такі відомості дістають шляхом систематичного спостереження, вимірювання та реєстрації фактів і явищ господарської діяльності, даючи їм кількісну і якісну характеристику.

Господарський облік – це система організованого спостереження, кількісного відображення і якісної характеристики господарських процесів з метою контролю за їх розвитком і управління ними.

Облік виник в процесі матеріального виробництва на певній стадії розвитку людства, і господарська діяльність сприяла його широкому розповсюдженню. На найнижчих ступенях розвитку людського суспільства функції обліку були примітивними, охоплювали невелике коло операцій, пов'язаних з обліком вироблених продуктів, які фіксувались у вигляді зарубок на дереві, записах на папірусі, глиняних дошках і т.д.

У процесі історичного розвитку людського суспільства господарський облік ускладнювався, підвищувались його значення і роль. Зміст та обсяг економічної інформації змінювались разом із зміною продуктивних сил і виробничих відносин, пристосовуючись до вимог кожного нового суспільного ладу. Проте в матеріальному виробництві, яке характерне для всіх суспільно-економічних формацій, виникає

необхідність постійного контролю за усіма його процесами, що можливо тільки у разі кількісного його відображення. Таке кількісне відображення дає можливість вивчити ці процеси, контролювати за ними, бачити результати і робити висновки про правильність їх здійснення і впливати на них, вести облік діяльності господарюючого суб'єкта.

Облік є основою основ підприємства будь-якої форми власності і держави в цілому. Він є цінним інструментом, який дозволяє менеджерам приймати правильні і зважені рішення. Облік дає відповіді на багато питань:

- яку продукцію краще випускати і кому її збувати;
- купувати необхідні для випуску продукції сировину і матеріали чи вигідніше налагодити їх власне виробництво;
- яку ціну може встановити підприємство на свою продукцію;
- якщо збільшити випуск продукції, то який це буде мати ефект, як це відобразиться на собівартості продукції і її рентабельності;
- скільки коштів необхідно мати в банку, щоб своєчасно проводити розрахунки.

Вирішення цих та інших подібних питань базується на інформації, яку забезпечує облік. Та й взагалі, не можна прийняти важливого рішення в бізнесі, якщо воно не підкріплюється даними обліку. Тому не дивно, що облік називають «мовою бізнесу».

Одержання достовірної облікової інформації дозволяє об'єктивно оцінити ринкову ситуацію і на цій основі визначити оптимальні обсяги виробництва і організувати збут продукції на вигідних умовах із забезпеченням нормального фінансового результату.

Для успішного використання обліку в управлінні національною економікою необхідно, щоб він відповідав таким вимогам:

- можливість зіставлення показників бізнес-плану і обліку;
- достовірність облікових даних;
- оперативність обліку, його повнота і простота;
- раціональність і економічність обліку.

1.2. Вимірники, що застосовуються в обліку

Для безперервного спостереження, вимірювання і відображення господарських фактів, явищ чи процесів в господарському обліку використовуються натуральні, трудові і грошовий вимірники.

Натуральні вимірники відображають господарські засоби і процеси в натуральному виразі, тобто за даними виміру, зважування та перерахунку (гектари, центнери, штуки і т.д.). Вони мають важливе значення для контролю за виконанням виробничої програми й збереження власності підприємства, для здійснення оперативного управління господарською діяльністю. Без натуральних вимірників не можна скласти бізнес-плану, здійснювати контроль за його виконанням. Але натуральні вимірники можна застосовувати для обліку тільки однорідних господарських засобів.

Трудові вимірники використовують для визначення кількості затраченої праці на створення готового продукту, їх вимірюють в одиницях часу (днях, робочих змінах, годинах). За допомогою трудових вимірників в поєднанні з натуральними встановлюють і контролюють норми виробітку, визначають продуктивність праці, контролюють використання робочого часу і фонду заробітної плати.

Грошовий вимірник на відміну від натуральних і трудових використовується для узагальненого відображення засобів підприємства, джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності в єдиному грошовому виразі – гривнях і копійках. За його допомогою обчислюють загальний розмір засобів праці, виробничих запасів, собівартість продукції, виробленої на підприємстві. Грошовим вимірником користуються при плануванні та обліку процесів виробництва й обігу, визначенні результатів діяльності, рентабельності виробництва, а також в розрахункових і кредитних відносинах між підприємствами, організаціями та установами, юридичними і фізичними особами.

Застосування в обліку всіх трьох видів вимірників дає змогу повніше відображати облічувані об'єкти, отримувати узагальнену інформацію щодо діяльності як окремого підприємства, так і національної економіки в цілому.

1.3. Види господарського обліку

Для відображення господарської діяльності підприємств, забезпечення їх своєчасною та повною інформацією про хід і результати виконання бізнес-планів, оцінки результатів роботи в цілому, використовують три види обліку: 1) оперативний; 2) статистичний; 3) бухгалтерський.

Оперативний облік застосовується для спостереження і контролю за окремими операціями і господарськими процесами (ходом сіви, строками збирання врожаю, заготівлею кормів, реалізацією продукції та ін.). У цьому обліку переважають натуральні і трудові вимірювання. Характерною рисою оперативного обліку є терміновість одержання інформації про події, що відбулись. Він дає можливість швидко отримати необхідні дані для найбільш ефективного управління роботою підприємства та його структурних підрозділів, своєчасно виявити будь-які недоліки в роботі. Особливо зростає роль оперативного обліку в сучасних умовах господарювання, коли необхідно знати ринкову ситуацію, розбиратись в бізнесових справах, швидко і безпомилково приймати правильні рішення.

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

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

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

Отже, **бухгалтерський облік** – це система безперервного, суцільного, документально обґрунтованого і взаємопов'язаного відображення господарських засобів, джерел їх утворення і процесів, узагальнених у грошовому виразі для контролю за діяльністю господарського суб'єкта та прийняття управлінських рішень. Виходячи з цього, бухгалтерський облік виконує інформаційну, контрольну і управлінську функції.

Інформаційна функція бухгалтерського обліку полягає в одержанні фактичної інформації про господарську діяльність. Одночасно працівники обліку здійснюють і функцію контролю за роботою підприємства з метою ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Це, в свою чергу, дає можливість менеджерам активно впливати на економічні процеси та приймати оптимальні управлінські рішення.

В умовах ринку для ефективного функціонування бізнесу важливого значення набуває внутрішньогосподарський облік, як підсистема бухгалтерського обліку. Внутрішньогосподарський (управлінсь-

кий) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління.

1.4. Бухгалтерський облік, його мета, принципи і завдання

Метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Для забезпечення поставленої мети бухгалтерський облік повинен відповідати таким основним принципам:

- обачності – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Облік повинен забезпечити достовірність оцінки його об'єктів: засобів і джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності;

- повного висвітлення – облік має охоплювати всі сторони господарської діяльності, забезпечуючи необхідну інформацію як для контролю, так і для оперативного управління діяльністю підприємства;

- автономності – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників. При цьому особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у бухгалтерському обліку підприємства;

- послідовності – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

- безперервності – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі. У бухгалтерському обліку господарські операції відображаються систематично в міру їх здійснення, чим забезпечується суцільне і безперервне спостереження і контроль за господарською діяльністю;

– превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Це означає, що господарські операції відображаються в обліку виходячи з їх економічного змісту;

– нарахування та відповідності доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Це дозволяє визначити фінансовий результат звітного періоду шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами цього ж періоду;

– історичної (фактичної) собівартості – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання;

– єдиного грошового вимірника – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його обліку здійснюється в єдиній грошовій одиниці. Це дає можливість узагальнити засоби (майно) підприємства, джерела їх формування, господарські процеси і результати діяльності в єдиному грошовому вимірнику, яким є національна валюта України;

– періодичності – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою ведення обліку і складання фінансової звітності. Такими періодами можуть бути: місяць (або інші проміжки часу), квартал, півріччя, рік.

Виходячи з поставленої мети і принципів, головними завданнями бухгалтерського обліку є:

– забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів;

– запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів;

– формування повної, достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, необхідної для опера-

тивного керівництва та управління, а також для її використання інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, податковими, статистичними і банківськими установами та іншими зацікавленими органами й організаціями.

1.5. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік, як і будь-яка інша наука, має свій предмет і метод.

Предметом бухгалтерського обліку є процеси виробництва, розподілу, обміну і невиробничого споживання продукту, господарські засоби і джерела їх утворення, які беруть участь у цих процесах, а також розрахунково-кредитні відносини, що склались при цьому.

Для здійснення господарської діяльності кожне підприємство повинно мати у своєму розпорядженні необхідні засоби (будівлі, машини, устаткування, матеріали, кошти) сформовані за рахунок певних джерел. Контроль за наявністю і рухом, а також їх доцільним використанням здійснюється за допомогою бухгалтерського обліку. Відповідно засоби, що перебувають у розпорядженні суб'єкта господарської діяльності, і джерела їх утворення є об'єктами бухгалтерського обліку і входять в зміст його предмета.

Процес розширеного відтворення відбувається на основі єдності виробництва, розподілу, обміну і споживання.

Бухгалтерський облік відображає матеріальні, трудові і фінансові витрати на виробництво продукту. Таким чином, вироблений продукт і витрати на його виробництво є об'єктом бухгалтерського обліку і становлять його зміст.

Створений у процесі виробництва продукт підлягає розподілу: одна частина його йде на відшкодування матеріальних витрат, а друга – для особистого споживання, створення загальнодержавних фондів споживання, нагромаджень. Розподіл сукупного продукту контролюється обліком. Отже, процес розподілу сукупного продукту є об'єктом обліку і входить в його зміст.

Виробництво і розподіл сукупного продукту обумовлюють процес обміну, який здійснюється шляхом купівлі-продажу. Товарно-грошовий обіг зумовлює різні розрахунки між підприємствами, організаціями, установами, фізичними і юридичними особами, які контролюються бухгалтерським обліком.

1.6. Класифікація господарських засобів і джерел їх формування

Щоб правильно організувати діяльність підприємства, треба знати, які засоби воно має, де ці засоби розміщені, а також за рахунок яких джерел вони утворені і для чого призначені. Відповідь на це питання дає науково обґрунтована класифікація засобів. Групування господарських засобів здійснюють за такими ознаками: 1) за складом і розміщенням; 2) за функціональною роллю в процесі відтворення; 3) за джерелами їх утворення і цільовим призначенням.

За складом та розміщенням засоби підприємства поділяють на засоби виробництва, засоби у сфері обігу, засоби невиробничої сфери, вилучені засоби і нематеріальні засоби (рис. 1).

Засоби виробництва поділяють на засоби праці і предмети праці. До засобів праці відносять земельні ділянки, будівлі, споруди, машини, устаткування, транспортні засоби, господарський інвентар, довгострокові біологічні активи (багаторічні насадження, робочі і продуктивні тварини), інші необоротні матеріальні засоби. Засоби праці беруть участь у процесі виробництва тривалий час, поступово зношуються і частинами переносять свою вартість на вартість виготовленого продукту.

До предметів праці відносять сировину, матеріали, напівфабрикати, паливо, запасні частини, поточні біологічні активи (посіви культур, тварини на вирощуванні і відгодівлі), незавершене виробництво та ін. Предмети праці повністю переносять свою вартість на виготовлену продукцію протягом одного циклу.

До засобів сфери обігу відносять предмети обігу, кошти, кошти в розрахунках і засоби, що обслуговують сферу обігу.

Предмети обігу – це товари або готова продукція, яка призначена для реалізації. Продукція може знаходитись на складі підприємства, або бути відвантаженою покупцям.

Кошти необхідні підприємству для нормальної господарської діяльності. Вони зберігаються в банку на поточному, валютному чи інших рахунках суб'єкта господарювання.

Мінімальна сума грошей, необхідна для невідкладних потреб або виплати заробітної плати, з банківського рахунку надходить у касу.

Кошти в розрахунках (дебіторська заборгованість) – це борги інших організацій і осіб даному підприємству. Сюди входять борги покупців, видані суми своїм працівникам під звіт (підзвітним особам) на різні витрати, заборгованість інших дебіторів.

До засобів, що обслуговують сферу обігу, відносять будівлі товарних складів, устаткування, холодильні агрегати, господарський інвентар, інші засоби, що використовують в процесі збуту продукції.

Засобами невиробничої сфери є засоби, що не беруть безпосередньої участі в процесі виробництва, а використовуються для житлового і культурно-побутового обслуговування працівників підприємства. Сюди відносять будівлі культурно-побутового призначення, житлового господарства, заклади охорони здоров'я, культури, освіти й інших галузей невиробничої сфери, а також все обладнання й інвентар, що належить цій сфері.

Вилучені засоби (кошти) – це такі засоби, які вилучаються з обороту підприємства, але протягом певного періоду обліковуються на його балансі, або втрачені кошти. До цих засобів належать: податок на прибуток, авансові відрахування від прибутку у резервні фонди (капітал) і фонди цільового призначення, інші платежі і відрахування. До втрачених коштів відносять збитки.

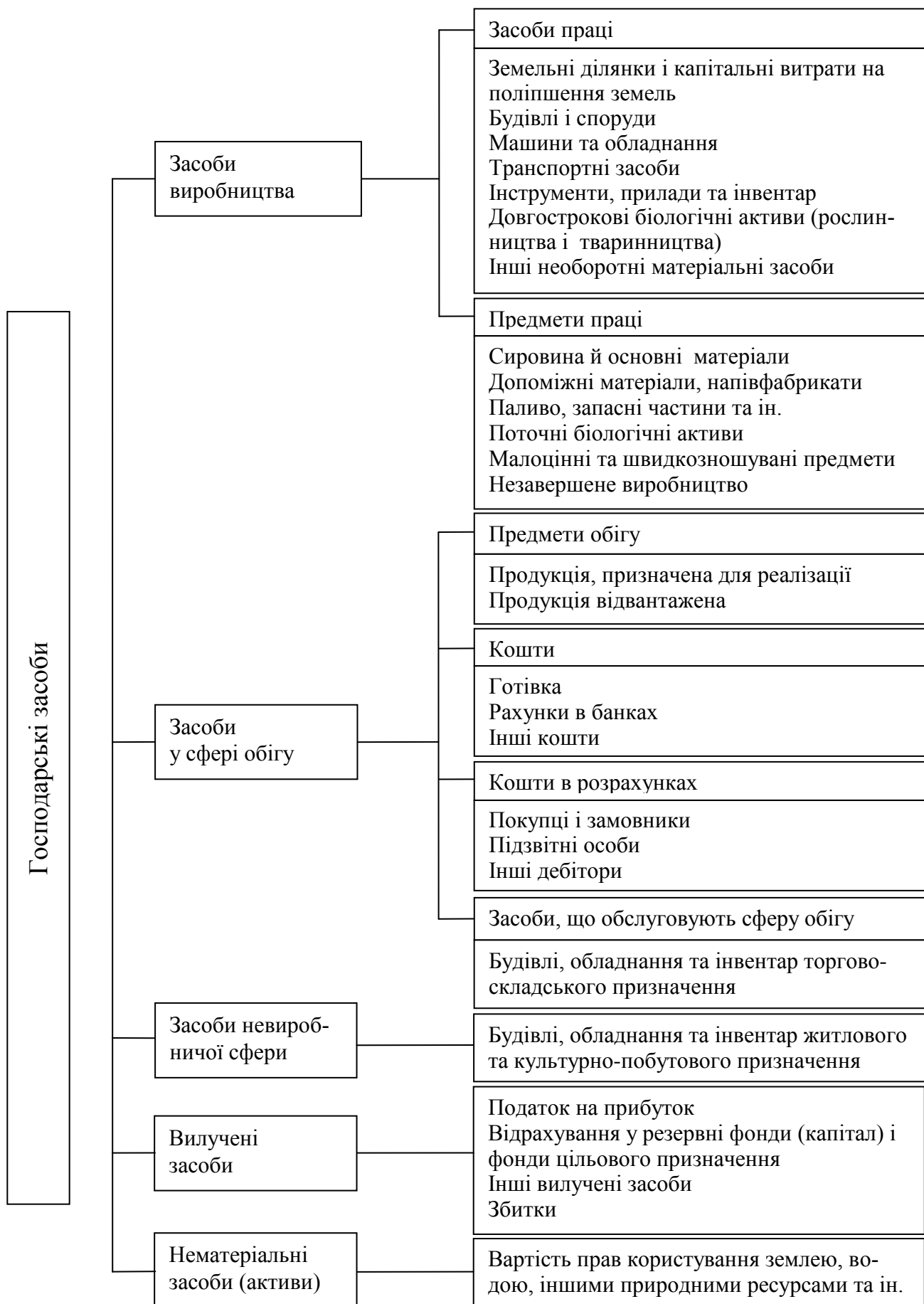


Рис. 1. Класифікація господарських засобів за складом і розміщенням

До нематеріальних засобів (активів) належать придбані підприємством права на користування землею, водою, іншими природними ресурсами, промисловими зразками, товарними знаками, об'єктами інтелектуальної власності та інші аналогічні майнові права.

За функціональною роллю в процесі відтворення господарські засоби підприємства поділяють на необоротні і оборотні засоби (активи).

Узагальнена класифікація господарських засобів за функціональною роллю в процесі відтворення приведена на рисунку 2.

До необоротних засобів відносять основні засоби і інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові фінансові і капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, довгострокову дебіторську заборгованість, інші необоротні засоби (активи).

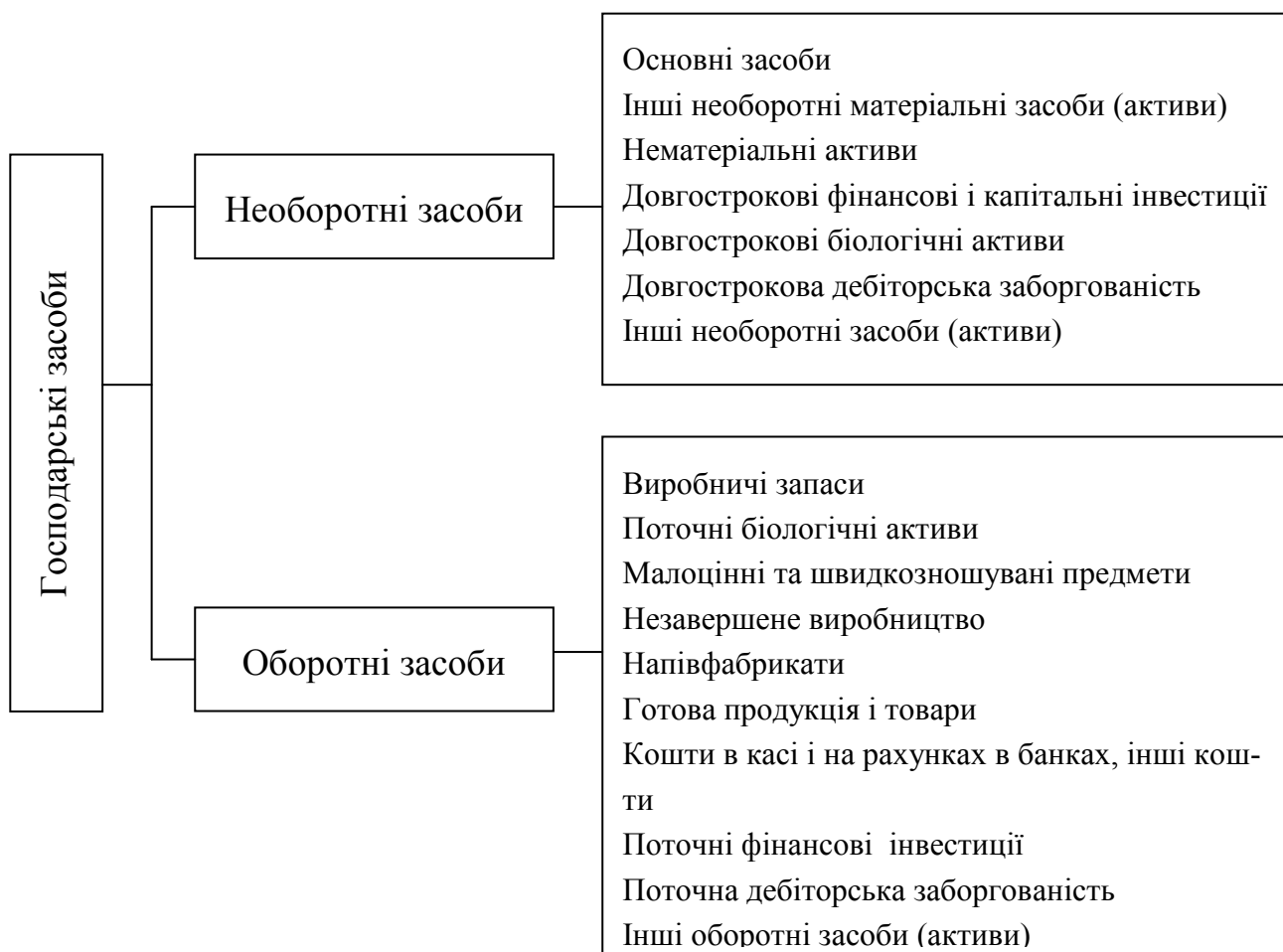


Рис. 2. Класифікація господарських засобів за їх функціональною роллю в процесі відтворення

Очікуваний строк корисного використання основних засобів і інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік). Довгострокові фінансові і капітальні інвестиції проводяться на період більше одного року. До довгострокових біологічних активів відносять активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи протягом періоду, що перевищує 12 місяців та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі. Довгострокова дебіторська заборгованість – це така заборгованість, отримання якої очікується підприємством після 12 місяців з дати балансу.

До оборотних засобів відносять виробничі запаси, поточні біологічні активи, малоцінні та швидкозношувані предмети, незавершене виробництво, напівфабрикати, готову продукцію і товари, кошти в касі, на рахунках в банках і інші кошти, поточні фінансові інвестиції і поточну дебіторську заборгованість та інші оборотні засоби (активи).

Господарські засоби підприємства формуються за рахунок певних джерел, які поділяють на два види: джерела власних і джерела залучених засобів. Узагальнена класифікація джерел утворення господарських засобів має такий вигляд (рис. 3).

Джерелами власних засобів є власний капітал, резерви (забезпечення майбутніх витрат і платежів), цільове фінансування і цільові надходження, прибуток.

Важливою складовою власного капіталу є статутний і інший зареєстрований капітал, пайовий капітал, а також внески до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

Основні і оборотні засоби, що надані підприємству у момент його створення згідно статуту, називаються статутним капіталом. На відміну від майна державних підприємств, власником яких залишається держава, засоби товариств, кооперативів, приватних підприємств є власністю окремих колективів чи фізичних осіб.

Сукупність вкладів (у громовому виразі) учасників (власників) у майно при створенні підприємства для забезпечення його діяльності зазначається у статуті, а тому називається статутним капіталом.

Основним джерелом збільшення статутного капіталу є внески учасників.

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

Пайовий капітал включає суми внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств.

Суми статутного і пайового капіталу передбачені установчими документами підприємства.

Засобами невиробничої сфери є засоби, що не беруть безпосередньої участі в процесі виробництва, а використовуються для житлового і культурно-побутового обслуговування працівників підприємства. Сюди відносять будівлі культурно-побутового призначення, житлового господарства, заклади охорони здоров'я, культури, освіти й інших галузей невиробничої сфери, а також все обладнання й інвентар, що належить цій сфері.

Вилучені засоби (кошти) – це такі засоби, які вилучаються з обороту підприємства, але протягом певного періоду обліковуються на його балансі, або втрачені кошти. До цих засобів належать: податок на прибуток, авансові відрахування від прибутку у резервні фонди (капітал) і фонди цільового призначення, інші платежі і відрахування. До втрачених коштів відносять збитки.

Кошти, за рішенням підприємства резервовані наперед, призначаються для покриття майбутніх витрат і платежів. До них належать: забезпечення виплат відпусток, додаткове пенсійне забезпечення, резерв сумнівних боргів, виконання гарантійних зобов'язань тощо.

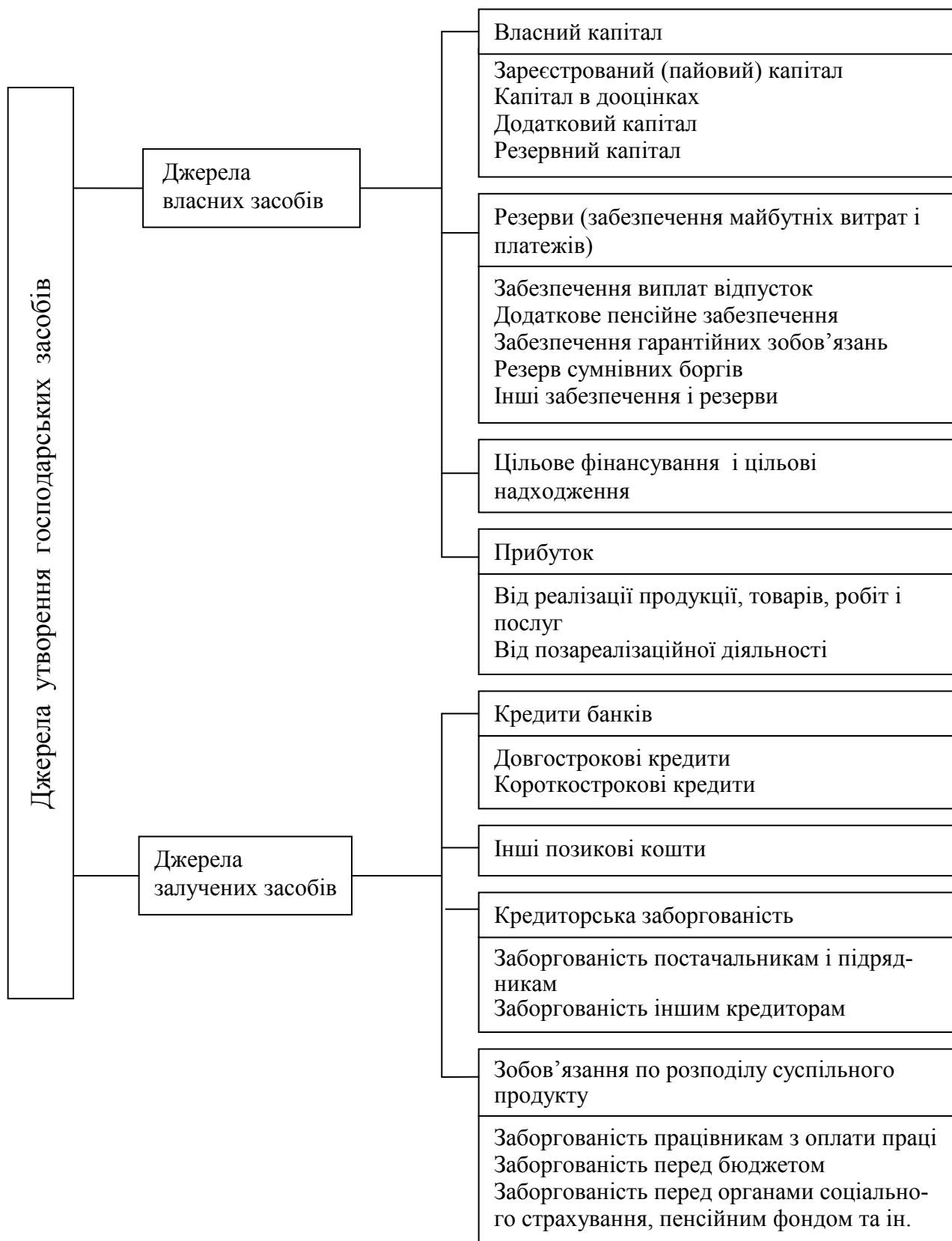


Рис. 3. Класифікація джерел утворення господарських засобів

Цільове фінансування здійснюється з різних джерел і направляється на фінансування спеціальних заходів (утримання місцевих автомобільних доріг, покращення родючості ґрунтів, боротьба із хвороба-

ми і шкідниками тварин і рослин та ін.). Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, гуманітарна допомога, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб.

Прибуток – фінансовий результат, одержаний від реалізації продукції, робіт і послуг, інші позареалізаційні доходи. Прибуток від реалізації визначається як різниця між виручкою (вартістю продукції за цінами реалізації) і собівартістю реалізованої продукції.

Крім власних джерел, в окремих випадках підприємству необхідно скористатись додатковими залученими джерелами. До джерел залучених засобів належать кредити банків і інші позикові кошти, зобов'язання по розрахунках з різними підприємствами, установами, організаціями та окремими особами (кредиторська заборгованість), зобов'язання по розподілу суспільного продукту.

Кредити банків видаються підприємству на певні цілі з поверненням у встановлені строки і за відповідну плату. В залежності від часу, на який видається кредит, вони бувають: довгострокові і короткострокові.

Інші позикові кошти підприємство одержує від різних юридичних і фізичних осіб, які також підлягають обов'язковому поверненню.

Зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої у майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Зобов'язання ще називають кредиторською заборгованістю.

Кредиторська заборгованість – заборгованість підприємства іншим організаціям, підприємствам, особам. Вона виникає в процесі господарської діяльності в результаті виникнення неоплачених боргів за одержані матеріальні цінності, виконані роботи, послуги.

Подібного роду заборгованість виникає перед працівниками підприємства, які працюють щоденно, а оплату праці одержують в кінці місяця. Одночасно з нарахованою оплатою праці підприємство зобов'язане, згідно чинного законодавства, провести нарахування фі-

нансовим органам, органам соціального страхування, пенсійному фонду та ін. Нараховані, але поки що не видані чи не погашені суми становлять зобов'язання по розподілу суспільного продукту.

Між господарськими засобами і джерелами їх утворення існує тісний взаємозв'язок, який ґрунтується на рівності засобів і джерел утворення цих засобів.

1.7. Метод бухгалтерського обліку і його складові елементи

Бухгалтерський облік як органічна частина єдиної системи господарського обліку ґрунтується на наукових основах діалектичного методу пізнання. Це означає, що всі господарські засоби і процеси розглядаються у безперервному русі, розвитку, єдності, взаємозв'язку і взаємообумовленості.

Разом з тим бухгалтерський облік, як і кожна наука, має свої властиві тільки йому способи дослідження, що обумовлені характерними особливостями його предмета. Якщо предмет дає відповідь на питання, що вивчає бухгалтерський облік, то метод визначає способи і прийоми дослідження, за допомогою яких забезпечується вивчення предмета.

Метод бухгалтерського обліку – це система способів і прийомів за допомогою яких забезпечується суцільне, безперервне і взаємопов'язане відображення і економічне узагальнення в грошовій оцінці об'єктів обліку з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективним використанням ресурсів підприємства і забезпечення збереження власності.

Основними елементами методу бухгалтерського обліку є: документація й інвентаризація, оцінка і калькуляція, система рахунків і подвійний запис, бухгалтерський баланс і звітність (рис. 4).

Документація – спосіб первинної реєстрації господарських операцій для забезпечення безперервного і суцільного відображення змін у складі об'єктів обліку. Правильно складений документ надає юридичної сили обліковій інформації.

Інвентаризація – спосіб періодичної звірки даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю засобів підприємства (майна, коштів, фінансових зобов'язань). Інвентаризація є важливим способом контролю за об'єктивністю показників обліку, збереженням власності.

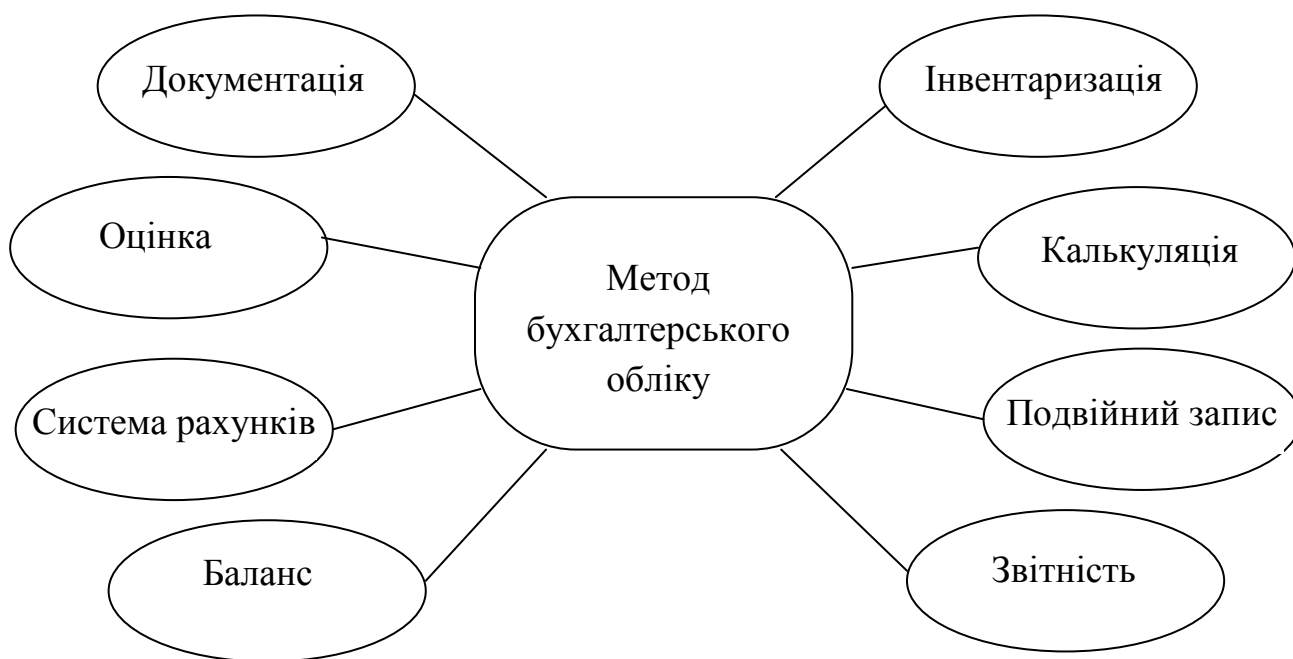


Рис. 4. Елементи методу бухгалтерського обліку

Оцінка – спосіб грошового вимірювання господарських засобів і джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів. Принципи оцінки майна в Україні регламентуються законодавством і обов'язкові для підприємств усіх форм власності.

Калькуляція – спосіб обчислення собівартості продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Сума витрат визначається по кожному конкретному об'єкту обліку, що забезпечує надійний контроль за використанням матеріальних і фінансових ресурсів.

Система рахунків – спосіб відображення стану і руху господарських засобів, джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності.

Подвійний запис – взаємопов'язане подвійне відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках. Кожна господарсь-

ка операція записується два рази: один раз – на дебет одного рахунка, а другий раз – на кредит іншого взаємопов'язаного рахунка.

Бухгалтерський баланс – спосіб економічного групування засобів підприємства і джерел їх утворення, що забезпечує періодичне їх порівняння (загальна вартість засобів дорівнює джерелам їх утворення).

Звітність – система узагальнених і взаємопов'язаних показників, які всебічно характеризують господарську і фінансову діяльність підприємства за звітний період. Звітність завершує поточний облік. Дані балансів і звітів використовують для проведення економічного аналізу, управління й оперативного керівництва підприємством. Форми бухгалтерської звітності та порядок їх заповнення єдині для всіх підприємств (крім банків та бюджетних установ) і затверджуються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики.

РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

2.1. Бухгалтерський баланс, його зміст і будова

Для управління господарською діяльністю підприємства необхідні відомості про наявні засоби (майно), їх склад, розміщення і використання, а також за рахунок яких джерел ці засоби надійшли. Таку інформацію дає бухгалтерський баланс.

Бухгалтерський баланс – це спосіб економічного групування і узагальненого відображення стану засобів підприємства за їх складом, розміщенням і функціональною роллю в процесі відтворення та за джерелами їх утворення і цільовим призначенням на певну дату в грошовій оцінці. Зазвичай, баланс складають на перше число місяця, кварталу, року.

Бухгалтерський баланс будується у вигляді двосторонньої таблиці. У лівій частині балансу, яка називається активом, показують склад, розміщення і використання засобів; у правій, яка називається пасивом, – джерела утворення господарських засобів і цільове їх призначення.

Терміни «актив» і «пасив» мають економічний і юридичний зміст.

В економічному розумінні пасив балансу – це сума вартостей, одержаних з різних джерел (від держави, банківських установ, різних організацій, осіб) для певної мети, а актив – це конкретні форми існування цих вартостей (матеріали, продукція, кошти і ін.) на звітну дату.

У юридичному розумінні пасив балансу характеризує ступінь відповідальності підприємства перед державою, банком, різними організаціями і особами за довірене йому майно. Актив же балансу відображає майно, цінності, якими користується і розпоряджається підприємство.

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

Певний вид засобів або джерел, згрупованих за економічно однорідними ознаками, утворюють статтю балансу. Статті балансу, які

відображають засоби, називаються активними, а статті, які відображають джерела – пасивними.

Загальні підсумки активу і пасиву балансу повинні бути рівними між собою. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зумовлена тим, що як в активі, так і в пасиві показують ті самі господарські засоби, тільки згруповані за різними ознаками: в активі – за складом, розміщенням і їх функціональною роллю в процесі відтворення, в пасиві – за джерелами їх утворення. Загальна сума засобів відповідного власника завжди має дорівнювати сумі тих джерел, за рахунок яких вони створені. Цим пояснюється принцип збалансованості в бухгалтерському обліку.

Наприклад, якщо власник підприємства один, то його активи будуть дорівнювати власному капіталу:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал (статутний капітал)}$$

Якщо ж частина засобів (активів) вноситься ще іншою особою, яка не є власником підприємства (банківський кредит, вклади інших організацій чи осіб), то перед ними виникає заборгованість, яка називається зобов'язаннями. Звідси випливає така рівність:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} + \text{зобов'язання}$$

Таким чином, баланс можна розглядати ще як звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

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

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

Рівність підсумків активу і пасиву балансу має велике контрольне значення, оскільки вона є засобом перевірки правильності бухгалтерських записів і складання балансу.

2.2. Структура балансу

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

У діючій формі бухгалтерського балансу (звіту про фінансовий стан) (форма № 1) всі статті активу згруповані у три розділи, а пасиву – у чотири розділи (табл. 1).

Таблиця 1

Структура балансу підприємства

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

У розділі I активу балансу «Необоротні активи» статті об'єднані за однією ознакою – тривалим характером використання, але різними за своїм змістом: нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, основні засоби, інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи. У підсумок першого розділу основні засоби і нематеріальні активи включаються за залишковою вартістю, а довгострокові біологічні активи – за справедливою (залишковою, якщо неможливо визначити справедливу) вартістю. Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються проценти, відображається за теперішньою вартістю.

Залишкова вартість визначається як різниця між: первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації – по нематеріальних активах; первісною вартістю і сумою зносу – по основних засобах.

Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

У розділі II активу балансу «Оборотні активи» показують вартість запасів і поточних біологічних активів, поточну дебіторську заборгованість (за товарними операціями, за розрахунками та іншу), поточні фінансові інвестиції, гроші та їх еквіваленти, витрати майбутніх періодів, інші оборотні активи. У підсумок розділу II активу балансу включається чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги, яка визначається як різниця між первісною вартістю і резервом сумнівних боргів. Сумнівним боргом вважається дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

У розділі III активу «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» відображають вартість необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу. Група вибуття – це сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спо-

сіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції.

Розділ I пасиву балансу «Власний капітал» відображає джерела утворення власних засобів. До таких джерел належать: зареєстрований (пайовий) капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні власного капіталу. Сума неоплаченого і вилученого капіталу також відображається в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У розділі II пасиву балансу «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» відображаються відстрочені податкові зобов'язання, довгострокові кредити банків, інші довгострокові зобов'язання, довгострокові забезпечення і цільове фінансування, отримане з бюджету та інших джерел.

У розділі III пасиву балансу «Поточні зобов'язання і забезпечення» вказують кредиторську заборгованість по короткострокових кредитах банків, поточну кредиторську заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, кредиторську заборгованість за товари, роботи і послуги, розрахунками з бюджетом, розрахунками зі страхування, зобов'язання перед своїми працівниками з оплати праці. Вказують також поточні забезпечення, доходи майбутніх періодів та інші поточні зобов'язання.

У розділі IV пасиву балансу вказують зобов'язання за необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.

Малі підприємства складають форму балансу, передбачену Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Групування статей балансу у відповідні розділи має важливе значення і дає змогу порівняти розміщення засобів з відповідними джерелами їх покриття, визначити, чи доцільно використовувати ці засоби, встановити ступінь забезпеченості підприємства оборотними засобами, його платоспроможність, проаналізувати фінансовий стан підприємства, що дуже важливо в умовах ринкової економіки.

Окремі види засобів не належать підприємству, а тимчасово перебувають у його користуванні або на зберіганні (орендовані основні засоби, товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання та ін.). Ці засоби не включаються в загальний підсумок балансу, а знаходяться поза балансом. Згідно чинних положень бухгалтерського обліку такі засоби обліковуються на балансі того підприємства, якому вони належать. Це дає змогу уникнути необґрунтованого повторного обліку тих самих об'єктів при складанні зведених балансів на рівні району, області, країни.

Для контролю за виконанням зобов'язань, списанням активів, зберіганням бланків суворого обліку, нарахуванням та використанням амортизаційних відрахувань також передбачені позабалансові статті.

2.3. Зміни в балансі, зумовлені господарськими операціями

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

Розглянемо на конкретних прикладах, які зміни відбуваються в балансі під впливом різних типів господарських операцій.

Приклад 1. Одержано гроші в касу з поточного рахунка в банку у сумі 4000 грн. Внаслідок цієї операції на 4000 грн. зменшиться сума коштів на поточному рахунку і одночасно в касі збільшиться на цю саму суму. Зміни відбулися в активі балансу, а в пасиві балансу ніяких змін не відбулося. Підсумок активу балансу також залишається без змін, тому що відбулося тільки внутрішнє переміщення господарських засобів. Рівність балансу не порушилась.

До типу змін, які проходять тільки в активі балансу, можна віднести такі господарські операції: витрачено сировину і матеріали на виробництво; видано під звіт відповідну суму грошей; надійшли суми на поточний рахунок від дебіторів; одержано продукцію власного виробництва та ін.

Приклад 2. Розподілено прибуток і використано його у сумі 12000 грн. на збільшення фондів цільового фінансування. Внаслідок цієї операції відбулися зміни тільки в пасиві балансу, тобто в джерелах утворення господарських засобів. Прибуток підприємства при його розподілі зменшиться на 12000 грн. і на таку ж суму збільшаться фонди цільового фінансування. Підсумок пасиву не зміниться (відбулося внутрішнє переміщення в джерелах), рівність балансу не порушиться.

До такого типу змін можна віднести операції: частина прибутку при розподілі зарахована на збільшення резервного капіталу; за рахунок одержаного кредиту банку погашено заборгованість перед постачальниками та іншими кредиторами; утримано податки із заробітної плати працівників та ін.

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

До такого типу операцій можна віднести: прийнято на баланс основні засоби як внесок до статутного (пайового) капіталу; нараховано заробітну плату працівникам; одержано в касу кредит банку або зараховано його на поточний рахунок; прийнято від підрядної організації виконані будівельні роботи чи надані послуги та ін.

Приклад 4. Перераховано з поточного рахунка постачальнику 15000 грн. в часткове погашення заборгованості за придбані матеріали. В результаті цієї операції грошей на поточному рахунку зменшиться на 15000 грн. в активі і заборгованість перед постачальником також зменшиться на 15000 грн. в пасиві. Підсумок активу і пасиву балансу зменшиться на одну й ту ж суму, рівність балансу зберігається.

До такого типу змін можна віднести операції: перераховано з поточного рахунка кошти в погашення заборгованості по кредитах банку, податках і зборах, іншим кредиторам; списано з балансу основні засоби в результаті виходу учасників; видано з каси заробітну плату, допомогу по тимчасовій непрацездатності, відпускні та ін.

Розглянуті нами господарські операції охоплюють всі можливі варіанти типових змін балансу (табл. 2):

Таблиця 2

Типові зміни в балансі, зумовлені господарськими операціями

АКТИВ	ПАСИВ
I. Каса + 4000 грн. Поточний рахунок в банку - 4000 грн. $\begin{array}{c} \uparrow \\ \text{+A; - A} \\ \downarrow \end{array}$	II. Прибуток - 12000 грн. Цільове фінансування +12000 грн. $\begin{array}{c} \uparrow \\ \text{+ П; - П} \\ \downarrow \end{array}$
III. Виробничі запаси + 25000 грн. $\begin{array}{c} \uparrow \\ \text{+ A} \end{array}$	III. Розрахунки з постачальниками і підрядниками +25000 грн. $\begin{array}{c} \uparrow \\ \text{+ П} \end{array}$
IV. Поточний рахунок в банку - 15000 грн. $\begin{array}{c} \downarrow \\ \text{- A} \end{array}$	IV. Розрахунки з постачальниками і підрядниками - 15000 грн. $\begin{array}{c} \downarrow \\ \text{- П} \end{array}$

– перший тип – зміни відбуваються тільки в активі балансу, одна стаття збільшується, а інша взаємопов’язана стаття зменшується на одну й ту ж суму;

– другий тип – зміни відбуваються тільки в пасиві балансу, одна стаття збільшується, а інша взаємопов’язана стаття зменшується на одну й ту ж суму;

– третій тип – активно-пасивні зміни в сторону збільшення; збільшуються господарські засоби з одночасним збільшенням джерел їх утворення;

– четвертий тип – активно-пасивні зміни в сторону зменшення; зменшуються господарські засоби і одночасно зменшується відповідне джерело їх утворення.

Підсумки активу і пасиву балансу (валюта балансу) збільшуються або зменшуються лише за умови, коли господарська операція впливає водночас на засоби та їх джерела. Інші операції викликають перегрупування сум в статтях активу або пасиву і не змінюють підсумок балансу.

РОЗДІЛ 3. РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

3.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх будова і призначення

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

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

Зазвичай, для кожної економічно однорідної групи засобів, їх джерел, господарських процесів відкриваються окремі рахунки, яким присвоюється спеціальний код.

Наприклад, рахунки: 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами» та ін.

Рахунок будується у вигляді двосторонньої таблиці: ліву частину якої прийнято називати «дебет», а праву – «кредит».

Схематично рахунок можна показати так:

Рахунок _____
(код і назва рахунка)

Дебет	Кредит

На рахунку відображають всі зміни, які відбуваються в засобах чи джерелах (збільшення – в одній частині, а зменшення – у другій), а також наявність на початок і кінець звітного періоду.

Початковий стан засобів має назву «початковий залишок» (сальдо). Маючи початковий залишок і зміни (надходження, вибуття), можна визначити кінцевий залишок.

Між рахунками і балансом існує тісний взаємозв'язок, який ґрунтується на єдиній основі – подвійному економічному групуванні господарських засобів і їх джерел.

Рахунки, які відкриваються на статті активу балансу, називаються активними, а рахунки, які відкриваються на пасивні статті – пасивними. В той час, як засоби підприємства відображають у лівій частині балансу, то і залишки на активних рахунках записують у лівій частині – по дебету, і навпаки, якщо джерела засобів відображають у правій частині балансу, то і на пасивних рахунках залишки записують у правій частині – по кредиту. Сума всіх дебетових залишків рахунків дорівнює підсумку активу балансу, а сума всіх кредитових залишків на рахунках дорівнює підсумку пасиву балансу.

На активних рахунках збільшення засобів записують по дебету, а зменшення – по кредиту; на пасивних рахунках збільшення джерел записують по кредиту, а зменшення – по дебету.

В кінці звітного періоду по кожному рахунку підраховують підсумки (зміни по дебету і кредиту та кінцеві залишки).

Сума господарських операцій за звітний період по дебету називається дебетовим оборотом, а сума господарських операцій по кредиту – кредитовим оборотом.

Стан засобів або джерел на кінець звітного періоду називається кінцевим залишком (сальдо).

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

Рахунок 20 «Виробничі запаси»		Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо: 65000			Сальдо: 30000
3) 2500	1) 8500	4) 15000	3) 25000
5) 3500	2) 1800		
Оборот: 28500	Оборот: 10300	Оборот: 1500	Оборот: 25000
Сальдо: 83200			Сальдо: 40000

Щоб визначити кінцеве сальдо на активному рахунку 20 «Виробничі запаси» необхідно до початкового залишку по дебету в сумі 65000 грн. додати оборот по дебету в сумі 28500 грн. і відняти оборот по кредиту в сумі 10300 грн. В нашому прикладі на кінець звітного періоду залишок виробничих запасів становитиме 83200 грн.

Щоб визначити кінцеве сальдо на пасивному рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», необхідно до початкового залишку по кредиту в сумі 30000 грн. додати оборот по кредиту в сумі 25000 грн. і відняти оборот по дебету в сумі 15000 грн. В нашому прикладі на кінець звітного періоду підприємство має заборгованість перед постачальниками в сумі 40000 грн.

На практиці зустрічаються такі рахунки, на яких водночас обліковують господарські засоби і джерела їх утворення. Такі рахунки називають активно-пасивними, вони поєднують в собі властивості активного і пасивного рахунків. Найчастіше активно-пасивні рахунки зустрічаються при здійсненні розрахунків з різними організаціями, установами, особами, які протягом певного періоду були винні підприємству, а в інший період підприємство заборгувало їм. У результаті таких розрахункових взаємовідносин виникає і дебіторська і кредиторська заборгованість.

Схематично активно-пасивний рахунок розрахунків можна представити у такому вигляді:

Дебет	Кредит
Початковий залишок (дебіторська заборгованість)	Початковий залишок (кредиторська заборгованість)
Збільшення дебіторської заборгованості (+)	Збільшення кредиторської заборгованості (+)
Зменшення кредиторської заборгованості (-)	Зменшення дебіторської заборгованості (-)
Кінцевий залишок (дебіторська заборгованість)	Кінцевий залишок (кредиторська заборгованість)

Активно-пасивні рахунки мають розгорнуте сальдо: дебетове сальдо показує суму дебіторської заборгованості, а кредитове сальдо – суму кредиторської заборгованості.

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

3.2. Подвійний запис, його суть і значення

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

пов'язане відображення господарських операцій в системі бухгалтерських рахунків має назву «спосіб подвійного запису».

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

<i>Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси»</i>	<i>25000 грн.</i>
<i>Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»</i>	<i>25000 грн.</i>

На рахунках дана операція записана під номером 3 (стор. 49).

Такий запис, при якому вказується рахунок, що дебетується і рахунок, що кредитується і на яку суму, має назву «бухгалтерська проводка». Взаємозв'язок рахунків під впливом господарської операції називається кореспонденцією рахунків, а такі рахунки – кореспондуючими.

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

Бухгалтерський запис, при якому один рахунок дебетується, а декілька кредитується або навпаки, має назву «складна проводка». Наведемо приклад складної проводки:

Приклад 1. Поступили від постачальників виробничі запаси на 12000 грн., малоцінні та швидкозношувані предмети – на 4000 грн.

Бухгалтерський запис буде такий (в грн.):

<i>Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси»</i>	<i>12000 грн.</i>
<i>Дебет рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»</i>	<i>4000 грн.</i>
<i>Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»</i>	<i>16000 грн.</i>

Приклад 2. Відпущено на витрати основного виробництва сировини (виробничих запасів) на суму 10000 грн., напівфабрикатів – на суму 1200 грн. Бухгалтерський запис буде такий (у грн.):

<i>Дебет рахунка 23 «Виробництво»</i>	<i>11200 грн.</i>
<i>Кредит рахунка 20 «Виробничі запаси»</i>	<i>10000 грн.</i>
<i>Кредит рахунка 25 «Напівфабрикати»</i>	<i>1200 грн.</i>

Подвійний запис є важливим елементом методу бухгалтерського обліку і має контрольне значення. Так, записи на дебеті рахунків у загальній сумі повинні дорівнювати записам на кредиті рахунків.

Для забезпечення контролю за повнотою і правильністю відображення господарських операцій всі бухгалтерські записи реєструють у календарній послідовності. Для цього складають Журнал реєстрації господарських операцій. Відображення господарських операцій у календарній послідовності називається хронологічним записом. Метою хронологічного запису є послідовне відображення всіх господарських операцій, що здійснюються у звітному періоді, незалежно від їхнього економічного змісту.

Для одержання відомостей про конкретні об'єкти господарської діяльності (засоби, джерела, процеси, результати) потрібне групування операцій за економічно однорідними ознаками. Таке групування в бухгалтерському обліку забезпечується за допомогою рахунків. Відображення господарських операцій на рахунках здійснюється за певною системою, а тому називається систематичним записом.

На практиці хронологічний і систематичний записи поєднуються, тобто на рахунках обліковують господарські операції за економічно однорідними ознаками у календарній послідовності.

3.3. Синтетичні й аналітичні рахунки

Синтетичними рахунками називають рахунки, які дають характеристику певних економічно однорідних груп засобів, їх джерел і господарських процесів в узагальненому грошовому виразі. Облік, що здійснюється за допомогою синтетичних рахунків, має назву «синтетичний». Прикладами синтетичних рахунків можуть бути: 10 «Основні засоби», 16 «Довгострокові біологічні активи», 20 «Виробничі запаси», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 50 «Довгострокові позики», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації» та ін.

Проте, для оперативного управління господарською діяльністю підприємства необхідно мати дані не тільки про загальну суму облічуваних об'єктів, але й про залишки, збільшення і зменшення їх за окремими видами, найменуваннями, сортами і т.д. Наприклад, необхідні дані про кількість готової продукції, палива, видів сировини тощо. Такі відомості одержують за допомогою аналітичних рахунків.

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

Між синтетичними і аналітичними рахунками існує тісний взаємозв'язок, який розглянемо на конкретному прикладі.

Відкриємо синтетичний рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і аналітичні рахунки «Пшениця озима», «Яч-

мін», «Картопля». Для спрощення записів на аналітичних рахунках відобразимо операції тільки у грошовому вимірнику.

Схема записів на синтетичному рахунку 27 і відкритих до нього аналітичних рахунках така:

Рахунок 27	
«Продукція сільськогосподарського виробництва»	
Дебет	Кредит
Сальдо: 50000	
1) 2000	3) 4500
2) 1500	
Оборот: 3500	Оборот: 4500
Сальдо: 49000	

Аналітичні рахунки до синтетичного рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

1. «Пшениця озима»		2. «Ячмінь»		3. «Картопля»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо: 30000		Сальдо: 7500		Сальдо: 12500	
1)1200	3) 3200	1) 800	3) 400	2) 1500	3) 900
Оборот: 1200	Оборот: 3200	Оборот: 800	Оборот: 400	Оборот: 1500	Оборот: 900
Сальдо: 28000		Сальдо: 7900		Сальдо: 13100	

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

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

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

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

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

Наприклад, до синтетичного рахунка 20 «Виробничі запаси» відкривають субрахунки:

201 «Сировина й матеріали»

202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»

203 «Паливо»

204 «Тара й тарні матеріали»

205 «Будівельні матеріали»

206 «Матеріали, передані в переробку»

207 «Запасні частини»

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»

209 «Інші матеріали».

Аналітичними рахунками до кожного субрахунку будуть конкретні види сировини, матеріалів, палива, інших виробничих запасів.

У діючому плані рахунків бухгалтерського обліку передбачений перелік синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) і субрахунків (рахунків другого порядку). Аналітичні рахунки встановлює кожне підприємство самостійно.

3.4. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку

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

По синтетичних рахунках оборотні відомості бувають простої і шахової будови. Розглянемо просту оборотну відомість по синтетичних рахунках (табл. 3).

Таблиця 3

Оборотна відомість по синтетичних рахунках

Код і назва рахунка	Сальдо на 1 січня		Оборот за січень		Сальдо на 1 лютого	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
10 «Основні засоби»	700000	–	20000	30000	690000	–
20 «Виробничі запаси»	65000	–	28500	10300	83200	–
27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	50000	–	3500	4500	49000	–
31 «Рахунки в банках»	35000	–	–	1000	34000	–
40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»	–	750000	30000	26900	–	746900
44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	–	25000	–	10000	–	35000
60 «Короткострокові позики»	–	45000	10700	–	–	34300
63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	–	30000	15000	25000	–	40000
Разом:	850000	850000	107700	107700	856200	856200

У відомість записують код і назви всіх синтетичних рахунків і по кожному з них початкове сальдо, дебетовий і кредитовий оборот та кінцеве сальдо.

Як видно з наведеного прикладу, у відомості спостерігається три пари рівностей.

Рівність підсумків початкових залишків по дебету і кредиту пояснюється рівністю активу і пасиву балансу, на основі якого були відкриті рахунки.

Підсумок оборотів по дебету дорівнює підсумку оборотів по кредиту, виходячи із суті подвійного відображення господарських операцій (подвійного запису) на рахунках.

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

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

Наведемо шахову оборотну відомість по синтетичних рахунках у спрощеному вигляді (табл. 4).

Так, з наведеної відомості можна дізнатися не тільки про вартість витрачених матеріалів (кредитовий оборот рахунка 20 «Виробничі запаси» – 10000 грн.), а й куди саме їх витрачено (на виробництво – 10000 грн.) і т.д. по кожній з наведених сум.

Шаховий принцип запису, закладений в шаховій оборотній відомості, використовується при побудові бухгалтерських регістрів (зокрема, при журнально-ордерній формі обліку), при підготовці облікових записів у нагромаджувальних відомостях і ін.

За даними аналітичних рахунків також складаються оборотні відомості. Форми їх різні і залежать від того, як ведеться облік по аналітичних рахунках (у грошовому і натуральних вимірниках чи тільки в грошовому виразі) і які ці рахунки – активні чи пасивні.

Таблиця 4

Шахова оборотна відомість

Рахунки, що кредитуються / Рахунки, що дебетуються	Сальдо на початок місяця		10 «Основні засоби»	20 «Виробничі запаси»	31 «Рахунки в банках»	23 «Виробництво»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	Обороти по дебету	Сальдо на кінець місяця	
	Дебет	Кредит								Дебет	Кредит
10 «Основні засоби»	600000	-	-	-	-	-	45000	-	45000	625000	-
20 «Виробничі запаси»	25000	-	-	-	-	-	-	15000	15000	30000	-
31 «Рахунки в банках»	35000	-	-	-	-	-	-	-	-	27000	-
23 «Виробництво»	80000	-	-	10000	-	-	-	-	10000	90000	-
40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»	-	685000	20000	-	-	-	-	-	20000	-	710000
63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	-	55000	-	-	8000	-	-	-	8000	-	62000
Обороти по кредиту	×	×	20000	10000	8000	-	45000	15000	98000	×	×
БАЛАНС	740000	740000	×	×	×	×	×	×	×	772000	772000

Товарно-матеріальні цінності обліковуються як в натуральних, так і в грошовому вимірниках, тому і в оборотних відомостях необхідно передбачити колонки для відображення кількості і суми.

Аналітичні рахунки, на яких відображають джерела засобів, різні розрахунки, містять інформацію тільки в грошовому виразі, а тому

в оборотних відомостях по цих рахунках передбачаються колонки тільки для вартісних показників.

На аналітичні рахунки окремого синтетичного рахунка складають одну оборотну відомість, а якій приводять по кожному аналітичному рахунку сальдо на початок звітної періоду (місяця), обороти по дебету і кредиту за місяць і сальдо на кінець місяця.

По активних аналітичних рахунках в оборотній відомості залишки приводять тільки в одній колонці (по дебету), по пасивних – по кредиту. Якщо ж синтетичний рахунок (субрахунок) є активно-пасивним, то в оборотній відомості по його аналітичних рахунках залишки приводять по дебету (на активних рахунках) і по кредиту (на пасивних рахунках).

За допомогою оборотних відомостей по аналітичних рахунках перевіряється взаємозв'язок між синтетичними і аналітичними рахунками.

Складання оборотних відомостей (особливо по аналітичних рахунках) – трудомістка робота. Тому на практиці часто складають сальдові відомості (табл. 5).

Таблиця 5

**Сальдова відомість
по аналітичних рахунках до синтетичного
рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»**

Аналітичні рахунки	Сальдо на 1 січня		Сальдо на 1 лютого		Сальдо на 1 березня		і т.д.
	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	
1. Пшениця озима	800	30000	790	28000	640	19200	
2. Ячмінь	200	7500	202	7900	193	6760	
3. Картопля	225	12500	238	13100	230	9180	
Разом:	×	50000	×	49000	×	35140	

В сальдових відомостях по кожному аналітичному рахунку вказують тільки залишки (сальдо) на початок кожного звітної періоду.

При цьому контроль за правильністю облікових записів не погіршується, оскільки звіряння натуральних і грошових показників залишків на рахунках дає ті самі результати, що й звіряння показників оборотних відомостей.

Сальдові відомості є основою при застосуванні на підприємстві прогресивного сальдового методу обліку товарно-матеріальних цінностей.

3.5. Класифікація рахунків за економічним змістом

Господарські засоби, джерела їх утворення і господарські процеси облічуються на багатьох рахунках. Для правильного використання рахунків необхідно знати їх особливості, зміст дебету і кредиту, чітко визначити об'єкти, які повинні обліковуватись на конкретному рахунку. Це досягається за допомогою класифікації рахунків.

Класифікація рахунків – це науково обґрунтоване групування рахунків за певними однорідними ознаками.

Класифікація рахунків допомагає вивчити зміст і будову системи рахунків, найзагальніші, найсуттєвіші ознаки окремих груп рахунків, легше визначити призначення рахунку, його використання. Все це сприяє поліпшенню організації обліку, забезпечує одержання інформації для всебічної характеристики діяльності підприємства.

Рахунки бухгалтерського обліку класифікують в розрізі двох основних ознак:

- 1) за економічним змістом;
- 2) за призначенням і структурою.

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

За економічним змістом рахунки поділяють на дві групи:

- 1) рахунки господарських засобів і процесів;
- 2) рахунки джерел господарських засобів (рис. 5).

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

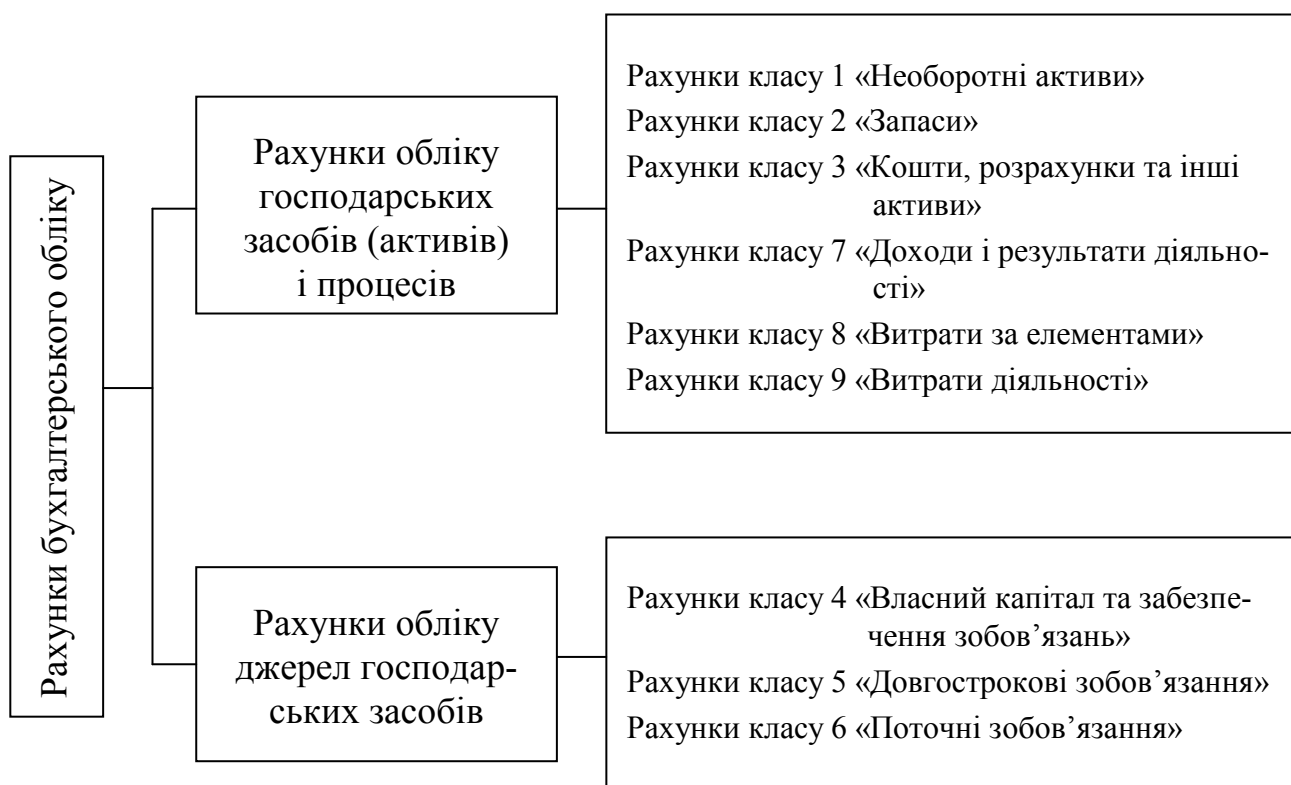


Рис. 5. Класифікація рахунків за економічним змістом

Рахунки джерел господарських засобів використовують для обліку і контролю за станом і змінами джерел власних і залучених (позичених) засобів. До рахунків обліку власних джерел відносять рахунки класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань». Для обліку залучених джерел використовують рахунки класу 5 «Довгострокові зобов'язання» і рахунки класу 6 «Поточні зобов'язання».

Класифікація рахунків за економічним змістом має важливе практичне значення для організації бухгалтерського обліку і розгляда-

ється в нерозривному зв'язку з системою показників, необхідних для контролю та управління виробництвом.

3.6. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Класифікація рахунків за призначенням і структурою визначає, для чого призначений рахунок, для одержання яких облікових даних, який зміст дебету і кредиту, а також залишку.

Рахунки бухгалтерського обліку за призначенням і структурою поділяють на такі групи: рахунки основні, регулюючі, операційні, фінансово-результатні, позабалансові (рис. 6).

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

До основних рахунків відносять: матеріальні рахунки, нематеріальних активів, коштів, капіталу та забезпечення зобов'язань, рахунки розрахунків.

Матеріальні рахунки призначені для обліку матеріальних цінностей. Ці рахунки активні, дебетові обороти означають надходження цінностей, а кредитові – вибуття. Матеріальні рахунки ще називають інвентарними, тобто такими, які підлягають інвентаризації. Аналітичний облік ведуть по кожному виду матеріальних цінностей в натуральних і грошових вимірниках. До цієї групи належать рахунки: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи», 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари» (субрахунки 281-284, 286).

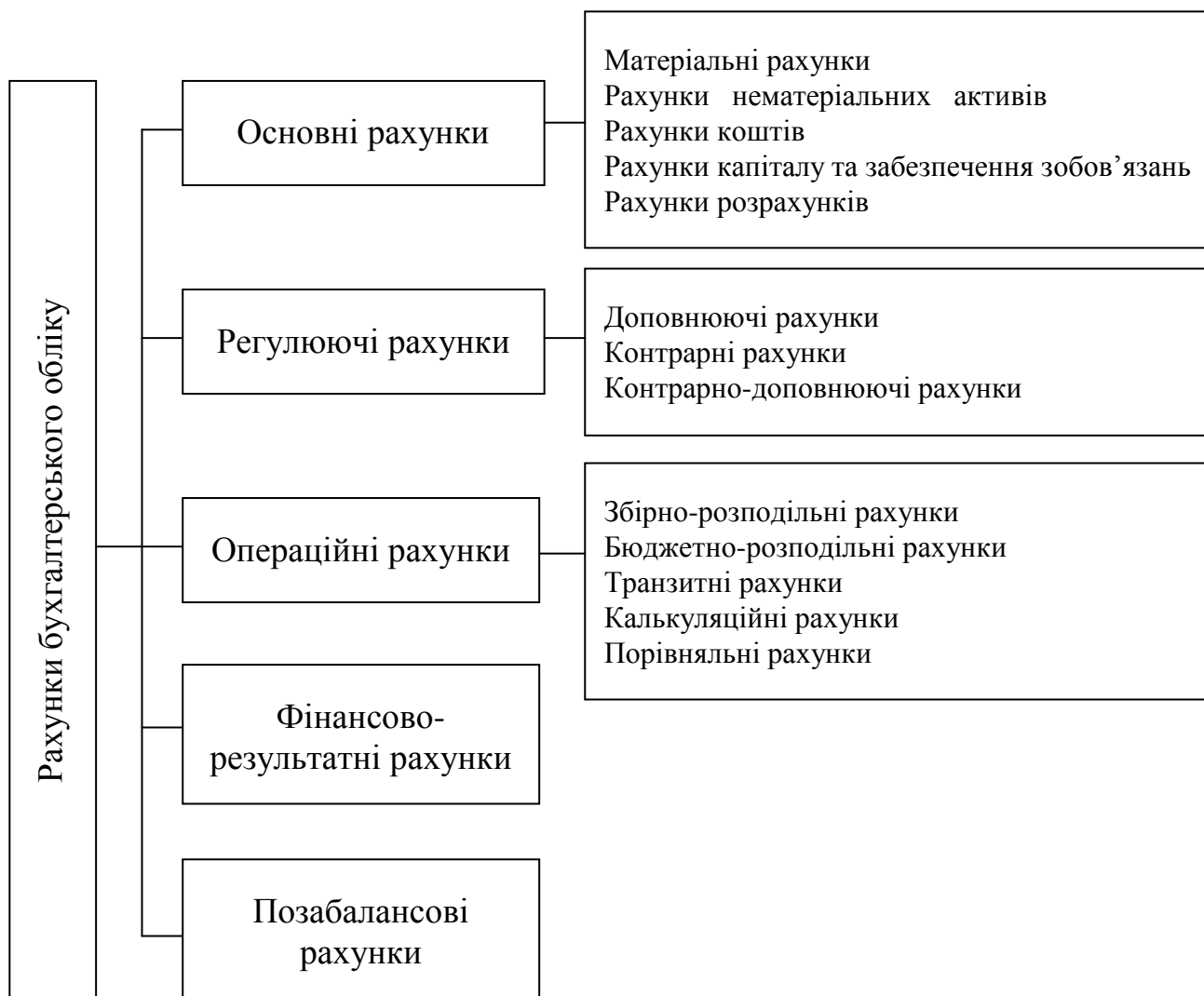


Рис. 6. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Для обліку **нематеріальних активів** призначений рахунок 12 «Нематеріальні активи». Цей рахунок активний: за дебетом відображають придбання нематеріальних активів, за кредитом – вибуття.

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

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

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

Не дивлячись на те, що в Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені окремо рахунки розрахунків по дебіторах (класи 1,3) і кредиторам (класи 5,6) на практиці мають місце активно-пасивні рахунки. Наприклад, субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами» може бути активно-пасивним (одні особи можуть бути винні підприємству, а іншим – заборгувало підприємство). При попередній оплаті покупцями за відправлення продукції в майбутньому виникає кредиторська заборгованість підприємства перед покупцями і замовниками, а при попередній оплаті постачальникам за надходження матеріальних цінностей в майбутньому – дебіторська заборгованість постачальників перед підприємством. Проте, аналітичні рахунки, відкриті до відповідного синтетичного рахунка чи субрахунка, можуть бу-

ти тільки активними або тільки пасивними і відобразити один вид боргованості: дебіторську чи кредиторську.

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

Регулюючі рахунки, які збільшують вартість господарських засобів та їх джерел, називають **доповнюючими**. Наприклад, основний рахунок 20 «Виробничі запаси» – має доповнюючий рахунок «Транспортно-заготівельні витрати» (аналітичний рахунок).

20 «Виробничі запаси»		«Транспортно-заготівельні витрати»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Залишок: 18000 грн.		Залишок: 1750 грн.	

Ці рахунки активні, фактична вартість придбаних матеріалів буде становити 19750 грн. (18000 + 1750).

Для пасивного рахунка 401 «Статутний капітал» доповнюючим буде аналітичний рахунок «Фінансування з бюджету». Наприклад, розмір статутного капіталу на початок року становив 740000 грн. Протягом року державне підприємство одержало з бюджету в порядку фінансування 28000 грн. На рахунках це буде відображено:

401 «Статутний капітал»		«Фінансування з бюджету»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	Залишок: 740000 грн.		Залишок: 28000 грн.

Загальний розмір статутного капіталу на кінець року буде становити 768000 грн. (740000 + 28000).

Контрарні регулюючі рахунки застосовують для зменшення вартості об'єкта, облічуваного на основному рахунку.

Якщо основний рахунок активний, то його регулюючий контрарний – пасивний; якщо основний рахунок пасивний, то його регулюючий контрарний – активний. Наприклад, пасивний рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» регулює залишки на активних рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи». Для цього використовують його субрахунки.

10 «Основні засоби»		131 «Знос основних засобів»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Залишок: 630000 грн. – первісна вартість			Залишок: 145000 грн. – сума нарахова- ного зносу

У нашому прикладі залишкова вартість основних засобів буде становити 485000 грн. (630000 – 145000).

Для регулювання прибутку на основному рахунку 441 «Прибуток нерозподілений» призначений регулюючий контрарний рахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді», який є активним рахунком.

441 «Прибуток нерозподілений»		443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	Залишок: 74000 грн.	Залишок: 35500 грн.	

Щоб визначити фактичну величину прибутку, яка залишилась до розподілу, необхідно від суми по кредиту основного рахунка 441 «Прибуток нерозподілений» відняти суму по дебету регулюючого рахунка 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді». У наведеному прикладі величина нерозподіленого прибутку на кінець звітного періоду буде становити 38500 грн. (74000 – 35500).

У наведених прикладах рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» є контрактивним, а рахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» – контрпасивним.

До контрактивних рахунків, крім рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», можна віднести рахунок 285 «Торгова націнка» – до основного рахунка 28 «Товари» (субрахунки 281-284, 286); рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів» – до основних синтетичних рахунків 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

До контрпасивних рахунків, крім рахунка 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді», можна віднести рахунки: 45 «Вилучений капітал» і 46 «Неоплачений капітал», які регулюють залишки на рахунку власного капіталу – 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»; рахунок 644 «Податковий кредит» регулює основний рахунок 643 «Податкові зобов'язання».

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

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

26 «Готова продукція»		«Відхилення планової собівартості від фактичної»	
<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>	<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>

Оборот:
11500 грн.

Оборот:
1250 грн.

Фактична собівартість продукції становитиме 12750 грн. (11500 + 1250).

26 «Готова продукція»

«Відхилення планової собівартості
від фактичної»

<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>
Оборот: 12000 грн.	

<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>
	Оборот: 4500 грн.

Фактична собівартість продукції буде становити 7500 грн. (12000 – 4500).

На практиці контрарно-доповнюючі рахунки, як такі, не використовуються, але принцип відображення господарських операцій, пов'язаних з коригуванням оцінки одержаної продукції, інших матеріальних цінностей, закладений у методах: «додаткової проводки» і «червоне сторно».

Операційні рахунки призначені для відображення окремих стадій кругообігу господарських засобів: постачання, виробництва і реалізації. Операційні рахунки бувають: розподільні (збірно-розподільні, бюджетно-розподільні, транзитні), калькуляційні і порівняльні.

На **збірно-розподільних рахунках** обліковують витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва, які не можна в момент їх здійснення віднести на конкретний об'єкт калькуляції. Тому такі витрати протягом звітнього періоду попередньо збирають по дебету збірно-розподільних рахунків, а в кінці звітнього періоду розподіляють і списують з кредиту цих рахунків на рахунки основного виробництва. До збірно-розподільних відносять рахунок 91 «Загально-виробничі витрати».

91 «Загально-виробничі витрати»

<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>
Оборот: 28000 грн. – зібрані протягом звітнього періоду витрати	

<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>
	Оборот: 28000 грн. – списано розподілені в кінці звітнього періоду витрати

У кінці звітнього періоду, після розподілу і списання витрат збірно-розподільні рахунки закриваються (залишок відсутній).

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

Витрати майбутніх періодів спочатку в момент їх здійснення відносять на дебет рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів». З кредиту цього рахунка поступово списують облічені витрати, як тільки настають періоди, до яких вони відносяться.

39 «Витрати майбутніх періодів»

Дебет	Кредит
Початковий залишок: 11000 грн. – витрати попередніх періодів	
Оборот: 5500 грн. – витрати звітнього періоду	Оборот: 3250 грн. – списано частину витрат у звітному періоді
Кінцевий залишок: 13250 грн. – витрати, які відносяться до майбутніх звітних періодів	

У наведеному прикладі 3250 грн. було списано у звітному періоді, решта 13250 грн. залишено для розподілу у майбутні періоди.

Рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів» призначений для обліку доходів, які одержані у поточному (звітному) періоді, але стосуються майбутніх звітних періодів (одержана наперед орендна плата від орендарів, плата за комунальні послуги та ін.). По кредиту цього рахунка відображають суми доходів, які відносяться до майбутніх періодів а по дебету – списують ці суми в ті періоди, до яких їх можна віднести.

69 «Доходи майбутніх періодів»

Дебет	Кредит

	Початковий залишок: 7250 грн. – доходи, одержані в попередніх звітних періодах
Оборот: 4500 грн. – зараховано частину доходів майбутніх періодів у доходи поточного періоду	Оборот: 1500 грн. – доходи, одержані у поточному періоді
	Кінцевий залишок: 4250 грн. – доходи, які відносяться до майбутніх звітних періодів

У наведеному прикладі 4500 грн. було зараховано до доходів звітного періоду, решта 4250 грн. доходів залишено для розподілу у майбутні періоди.

В окрему групу розподільних рахунків можна віднести **транзитні рахунки**. До транзитних рахунків відносять:

- рахунки витрат за елементами (80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 85 «Інші затрати»);
- рахунки витрат діяльності (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток»);
- рахунки доходів (70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи»).

По дебету рахунків витрат збирають відповідні суми, а по кредиту їх списують за призначенням. На рахунках доходів по кредиту відображають доходи, а по дебету їх списують. Відповідно витрати і доходи можуть списуватись щомісяця або в кінці року.

Процедура застосування транзитних рахунків дає змогу без зайвих труднощів скласти «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід).

80 «Матеріальні витрати»		90 «Собівартість реалізації»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Оборот: 8500 грн. – відображення витрат	Оборот: 8500 грн. – списання витрат	Оборот: 26000 грн. – відображення собівартості реалізованої продукції	Оборот: 26000 грн. – списання собівартості реалізованої продукції

70 «Доходи від реалізації»	
Дебет	Кредит
Оборот: 38500 грн. – списання доходів від реалізації	Оборот: 38500 грн. – відображення доходів від реалізації

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

23 «Виробництво»	
Дебет	Кредит
Початковий залишок: 58000 грн. – сума витрат по незавершеному виробництву на початок звітного періоду	
Оборот: 118000 грн. – збільшення ви-	Оборот: 127500 грн. – списання витрат, що припадають на одержану про-

трат, проведених у звітному періоді | дукцію

Кінцевий залишок:

48500 грн. – сума витрат по незавершеному виробництву на кінець звітного періоду

До синтетичного рахунка 23 «Виробництво» відкривають субрахунки за видами виробництв: основне виробництво, допоміжні виробництва, обслуговуючі виробництва тощо. По кожному об'єкту обліку витрат відкривають окремий аналітичний рахунок. В кінці звітного періоду (року) калькуляційні рахунки закривають при умові відсутності незавершеного виробництва. Якщо незавершене виробництво має місце, то на дебеті калькуляційного рахунку залишиться сальдо.

Слід пам'ятати, що в сільському господарстві фактична собівартість продукції визначається в кінці року, тому протягом року на калькуляційних рахунках по дебету збирають витрати, а по кредиту – вихід продукції за справедливою вартістю (ціною активного ринку зменшеною на очікувані витрати за місцем реалізації) або за первісною вартістю, якщо неможливо визначити справедливу вартість. В обіговому балансі сальдо цих рахунків буде розгорнутим (по дебету і кредиту).

Порівняльні рахунки призначені для відображення господарських процесів у двох оцінках, що дає змогу порівнювати їх між собою і виявляти фінансові результати. Для прикладу розглянемо порівняльний рахунок 79 «Фінансові результати».

79 «Фінансові результати»		79 «Фінансові результати»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Оборот: 40000 грн. – витрати, включаючи нарахований податок на прибуток	Оборот: 45000 грн. – доходи	Оборот: 38000 грн. – витрати	Оборот: 36000 грн. – доходи 2000 грн. – фінансовий

5000 грн. – фінансовий ре- зультат (прибу- ток)			результат (збитки)
45000 грн.	45000 грн.	38000 грн.	38000 грн.

На дебеті рахунка 79 «Фінансові результати» відображають суми в порядку закриття рахунків обліку витрат (собівартість реалізованої продукції, робіт і послуг, адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати), а також належну суму нарахованого податку на прибуток, а на кредиті – суми в порядку закриття відповідних рахунків обліку доходів.

У першому випадку доходи більші за витрати на 5000 грн. Це означає, що підприємство одержало прибуток. У другому випадку доходи менші за витрати на 2000 грн., тобто підприємство має збитки. Таким чином, порівнюючи обороти по дебету і кредиту рахунка 79 «Фінансові результати», визначають фінансовий результат, який списується на **фінансово-результатний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»**.

44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

Дебет	Кредит
Оборот: 2000 грн. – сума збитків Залишок – збитки	Оборот: 5000 грн. – сума прибутків Залишок – прибутки

На дебет рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» записують збитки, на кредит – прибутки. У балансі суму збитків вказують у пасиві в дужках, яка вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. Прибуток відображають у пасиві балансу без дужок.

Розглянуті вище рахунки, при наявності на них залишку, показуються в балансі і називаються балансовими. Крім балансових раху-

нків в обліку застосовують такі, які не входять до балансу, облічуються за балансом і їх суми в підсумок балансу не включаються. Такі рахунки називають позабалансовими.

На позабалансових рахунках обліковують засоби, які тимчасово перебувають на підприємстві, але йому не належать, та інші засоби і джерела, які не відображаються на балансових рахунках. Сюди відносять всі рахунки класу 0 «Позабалансові рахунки».

Особливістю позабалансових рахунків є те, що облік операцій ведуть на них не способом подвійного запису, а за простою схемою: на здійснену господарську операцію тільки один рахунок дебетується або кредитується в залежності від змісту операції і виду майна (засоби чи джерела). Ці рахунки не кореспондують ні між собою, ні з іншими балансовими рахунками. Наприклад, при одержанні основних засобів в оренду для тимчасового користування в бухгалтерії роблять запис на дебеті рахунка 01 «Орендовані необоротні активи», а при поверненні – на кредиті.

3.7. План рахунків бухгалтерського обліку

На основі розглянутої вище класифікації рахунків за економічним змістом розробляється План рахунків бухгалтерського обліку.

Планом рахунків називається систематизований перелік рахунків, який визначає організацію всієї системи поточного бухгалтерського обліку на підприємствах і організаціях. Він є одним з важливих нормативних документів, що регламентують єдність методології бухгалтерського обліку.

Господарюючі суб'єкти ведуть облік на рахунках відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції щодо його застосування, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р., № 291 (з врахуванням наступних змін і доповнень).

План рахунків включає окремі розділи (класи) рахунків, в якому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) і субрахунків (рахунків другого порядку). Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою – номер синтетичного рахунка, третьою – номер субрахунка. Всього передбачено дев'ять класів балансових рахунків і один клас (нульовий) – позабалансових рахунків.

Ведення рахунків класів 0-7 є обов'язковим для всіх підприємств. Застосовувати чи не застосовувати рахунки класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності» вирішують самі підприємства. Так, малі підприємства можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 9 або за своєю ініціативою, використовувати рахунки класів 9 і 8 одночасно. Всі інші підприємства ведуть облік витрат з використанням рахунків класу 9 або, за власним бажанням, – рахунків класів 8 і 9 паралельно.

Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності, та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків цього Плану рахунків. Порядок ведення аналітичного обліку встановлюється підприємством самостійно.

Кожний господарюючий суб'єкт у розвиток Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого Міністерством фінансів, має підготувати такий робочий план рахунків, який забезпечував би ведення обліку та складання звітності відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з обліку.

РОЗДІЛ 4. ОЦІНЮВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ. ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ

4.1. Принципи оцінки господарських засобів і калькуляція

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

Оцінка – це спосіб грошового вимірювання господарських засобів, джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів.

Господарюючі суб'єкти, що діють на території України, зобов'язані здійснювати бухгалтерський облік і складати звітність у національній валюті України.

Оцінка господарських фактів повинна відповідати визначеному законодавчо порядку і принципу вірогідності. Методологія оцінки майна має бути незмінною протягом поточного року. Тобто, вхідні (вступні) показники поточного року мають відповідати вихідним показникам звітного року. Зміна методів оцінки майна, активів і пасивів припустима тільки у визначеному порядку і обґрунтовується в Наказі про облікову політику підприємства.

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

- капітальні вкладення (інвестиції) – за фактичними витратами для забудовника (замовника);
- фінансові інвестиції (придбання цінних паперів, внески до статутного капіталу інших підприємств) – за фактичними витратами на їх придбання. Придбані шляхом обміну фінансові інвестиції зараховуються за справедливою (ринковою) вартістю переданих активів;
- основні засоби й інші необоротні матеріальні активи – за первісною вартістю у сумі фактичних витрат на їх придбання, будівництво, доставку, монтаж, налагодження, реєстрацію, страхування, митні збори, податки (якщо вони не відшкодовуються підприємству). Зміни пе-

рвісної вартості допускаються лише у разі добудови, дообладнання, реконструкції та часткової ліквідації об'єктів, а також у порядку, передбаченому законодавством. Окремо відображають знос основних засобів і інших необоротних матеріальних активів. В підсумок активів підприємства зараховують залишкову вартість відповідних об'єктів;

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

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

- виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, інші матеріальні цінності – за первісною вартістю придбання (виготовлення). Якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду, то такі запаси відображаються в обліку і звітності за чистою вартістю реалізації;

- продукція власного виробництва у сільськогосподарських підприємствах, поточні і додаткові біологічні активи при первісному визнанні – за справедливою вартістю або за первісною вартістю, якщо неможливо визначити справедливу вартість;

- поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги – за первісною вартістю. У підсумок активу балансу включається дебіторська заборгованість за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю і резервом сумнівних боргів;

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

- статутний капітал – за сукупністю вкладів у грошовому виразі учасників (власників) у майно при створенні підприємства для забез-

печення його діяльності в розмірах, визначених установчими документами. Статутний капітал і фактична заборгованість учасників за вкладками до статутного капіталу обліковується і відображається за окремими статтями в пасиві балансу. При підрахунку підсумку власного капіталу заборгованість учасників за вкладками віднімається;

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

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

– поточні зобов'язання – відображаються в балансі за сумою погашення. Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю, тобто вартістю, за якою має виплачуватись сума при погашенні заборгованості;

– товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання, орендовані основні засоби (операційна оренда), умовні права й зобов'язання – відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою вартістю, вказаною у документах.

Єдина методика оцінки активів і пасивів забезпечує єдність і порівнянність показників однорідних засобів різних підприємств і можливість одержання зведених узагальнених показників.

Оцінка господарських засобів ґрунтується на даних про фактичну собівартість оцінюваних об'єктів. У цих умовах важливого значення набуває калькуляція.

Калькуляція є способом групування затрат і визначення собівартості продукції, робіт і послуг. Для визначення собівартості цих цінностей підраховують затрати на них, здійснені підприємством, у кожному процесі: постачання (заготівля), виробництво, реалізація. Калькуляція дає інформацію для контролю за ходом всіх важливих го-

сподарських явищ і процесів та є підставою для грошової оцінки відповідних об'єктів бухгалтерського обліку.

Об'єкт калькуляції – це вид продукції, робіт, послуг, виробництво, програма, проект, замовлення тощо, собівартість яких визначають.

Залежно від виду продукції, технологічної складності її виготовлення, організаційних особливостей на підприємстві тощо можуть застосовуватись різні методи калькулювання собівартості продукції.

Методом калькулювання прийнято вважати сукупність прийомів і способів збору, нагромадження й систематизації інформації з метою обчислення собівартості продукції і контролю витрат.

Калькуляція може складатись на об'єкт в цілому (певний вид продукції, робіт, послуг) або на одиницю.

Калькуляційна одиниця – це одиниця вимірювання обсягу окремих видів продукції, робіт, послуг і т.д., собівартість яких визначається (тонна, м², м³, шт.). Калькуляційні одиниці повинні характеризувати сутність конкретного виду продукції, відображати кількісну одиницю продукції певної якості, відповідати одиницям виміру, встановленим на рівні державних стандартів України. Калькулювання собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва, для обґрунтування цін і розрахунку суми податків, що підлягають сплаті до бюджету.

4.2. Облік процесу постачання

Діяльність підприємства включає цілий ряд процесів, які підлягають обов'язковому бухгалтерському обліку. Головними процесами господарської діяльності у виробничій сфері є: 1) постачання; 2) виробництво; 3) реалізація.

Процес постачання (заготівлі) включає операції, пов'язані із забезпеченням підприємства необхідними для виробництва продукції предметами праці (сировиною і матеріалами, паливом, запасними частинами і ін.). Вартість придбаних предметів праці складається з їх ку-

півельної вартості (суми, що сплачується згідно з договором постачальнику) і витрат, пов'язаних з придбанням.

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

Для обліку процесу постачання використовують рахунки: матеріальних цінностей (20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та ін.), грошові рахунки (30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти» та ін.), рахунки розрахунків (63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 68 «Розрахунки за іншими операціями» та ін.). Для обліку витрат, пов'язаних з придбанням матеріальних цінностей призначений аналітичний рахунок «Транспортно-заготівельні витрати».

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

Розглянемо на конкретному прикладі господарські операції з процесу постачання. Підприємство придбало виробничі запаси: купівельна вартість – 8500 грн.; витрати з доставки (транспортно-заго-

тівельні витрати) – 750 грн. Кошти перераховано з банківського рахунку підприємства.

На рахунках бухгалтерського обліку операції з процесу постачання можна представити у вигляді такої схеми (рис. 7).

31 «Рахунки в банках»		63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»		20 «Виробничі Запаси»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Залишок					
30000	8500	8500	8500	8500	
«Інші рахунки» (23, 64, 65, 66, 68 та ін.)		«Транспортно-заготівельні витрати»			
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит		
	750	750	750	750	

Пояснення:

1 – купівельна вартість виробничих запасів (8500 грн.);

2 – перерахування коштів постачальникам за придбані цінності;

3 – транспортно-заготівельні витрати (750 грн.);

4 – списання транспортно-заготівельних витрат для включення у фактичну собівартість придбаних виробничих запасів.

Примітка: Фактична собівартість придбаних виробничих запасів становить 9250 грн. (8500 + 750).

Рис. 7. Схема обліку процесу постачання

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

4.3. Облік процесу виробництва

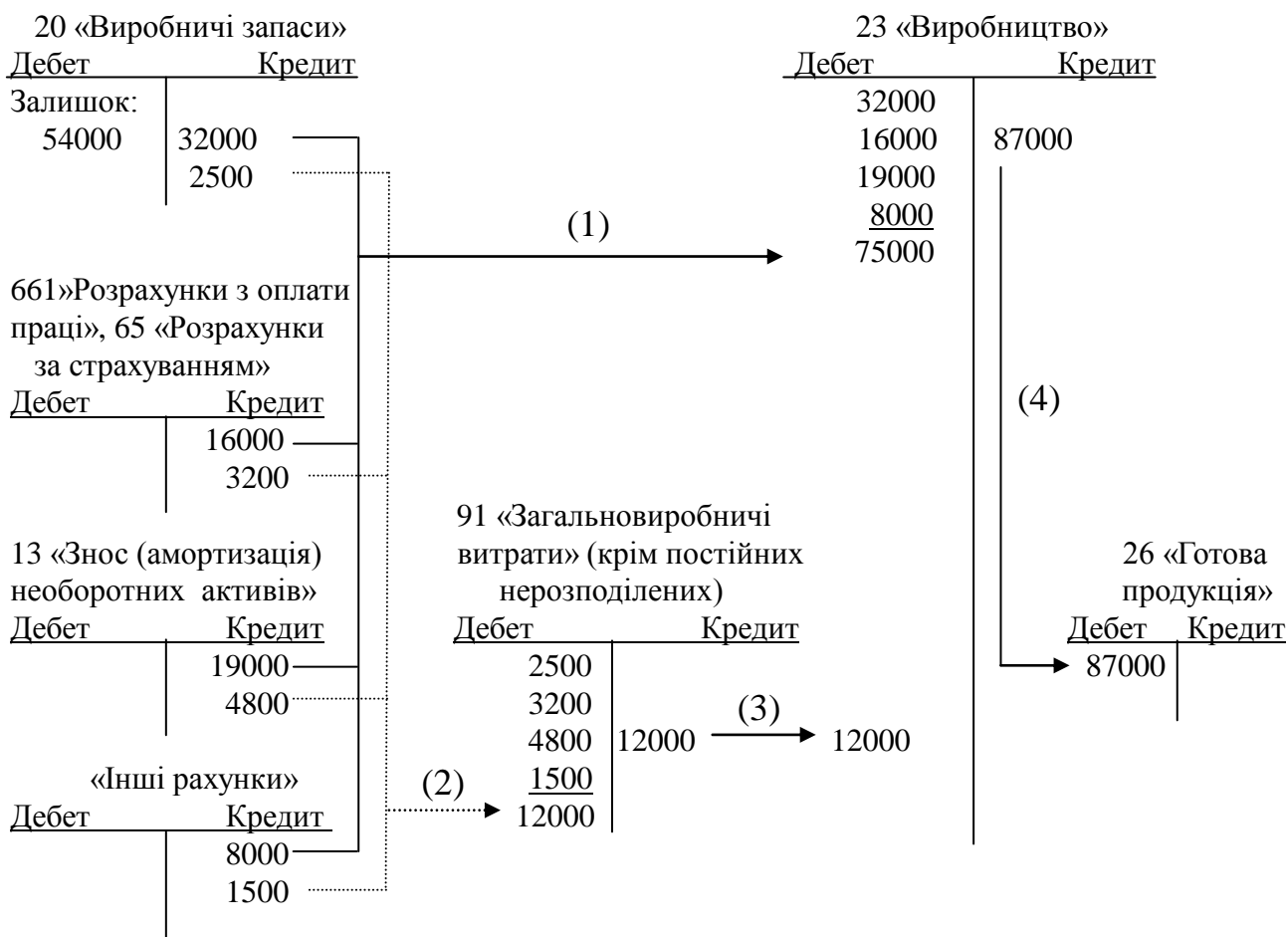
Процес виробництва являє собою процес поєднання живої праці з засобами виробництва. Так як процес виробництва відбувається безперервно, то він вимагає і безперервних затрат праці, засобів і предметів праці. З одного боку, цей процес виражає виробниче споживання засобів праці, предметів праці і живої праці, а з другого – процес виготовлення нової продукції. Обидві сторони процесу виробництва взаємопов'язані. Мета цього процесу – відображення і визначення затрат на випущену продукцію, визначення її кількості і собівартості.

Для обліку процесу виробництва використовують рахунки основного і допоміжних виробництв, матеріальних цінностей, затрат праці та її оплати, використання основних засобів, витрат на управління та обслуговування виробництва та ін.

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

Розглянемо на конкретному прикладі господарські операції з процесу виробництва. На підприємстві проведені такі витрати на виробництво продукції: використані сировина і матеріали – 32000 грн., нарахована заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи – 16000 грн., нараховано амортизацію по основних засобах – 19000 грн., інші прямі витрати – 8000 грн. Крім цього проведені витрати на загальновиробничі потреби: використані матеріали – 2500 грн., нара-

хована заробітна плата загальновиробничому персоналу – 3200 грн., нараховано амортизацію по основних засобах загальновиробничого призначення – 4800 грн., інші витрати – 1500 грн. В кінці звітної періоду загальновиробничі витрати розподілено і включено в собівартість продукції. На рахунках бухгалтерського обліку операції з процесу виробництва можна представити у вигляді такої схеми (рис. 8).



Пояснення:

- 1 – прямі витрати;
- 2 – непрямі витрати (загальновиробничі витрати);
- 3 – розподіл і списання непрямих витрат;
- 4 – оприбуткування одержаної продукції.

Примітка: Фактична собівартість одержаної готової продукції становить 87000 грн. (75000 + 12000).

Рис. 8. Схема обліку процесу виробництва

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

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

4.4. Облік процесу реалізації

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

Зазвичай, в умовах ринкової економіки ціни на продукцію визначає попит і пропозиція. Це значить, що продукція продається за цінами, які встановлює ринок.

У більшості випадків функціонують вільні ціни і договірні ціни (встановлені згідно заключених договорів). Однак, на окремі види

продукції, яка має важливе стратегічне значення у розвитку країни, може здійснюватись державне регулювання цін.

Для обліку процесу реалізації використовують рахунки готової продукції, реалізації, коштів і розрахунків, фінансових результатів та ін. Облік витрат, пов'язаних з реалізацією (збутом) продукції, здійснюють на рахунок 93 «Витрати на збут».

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

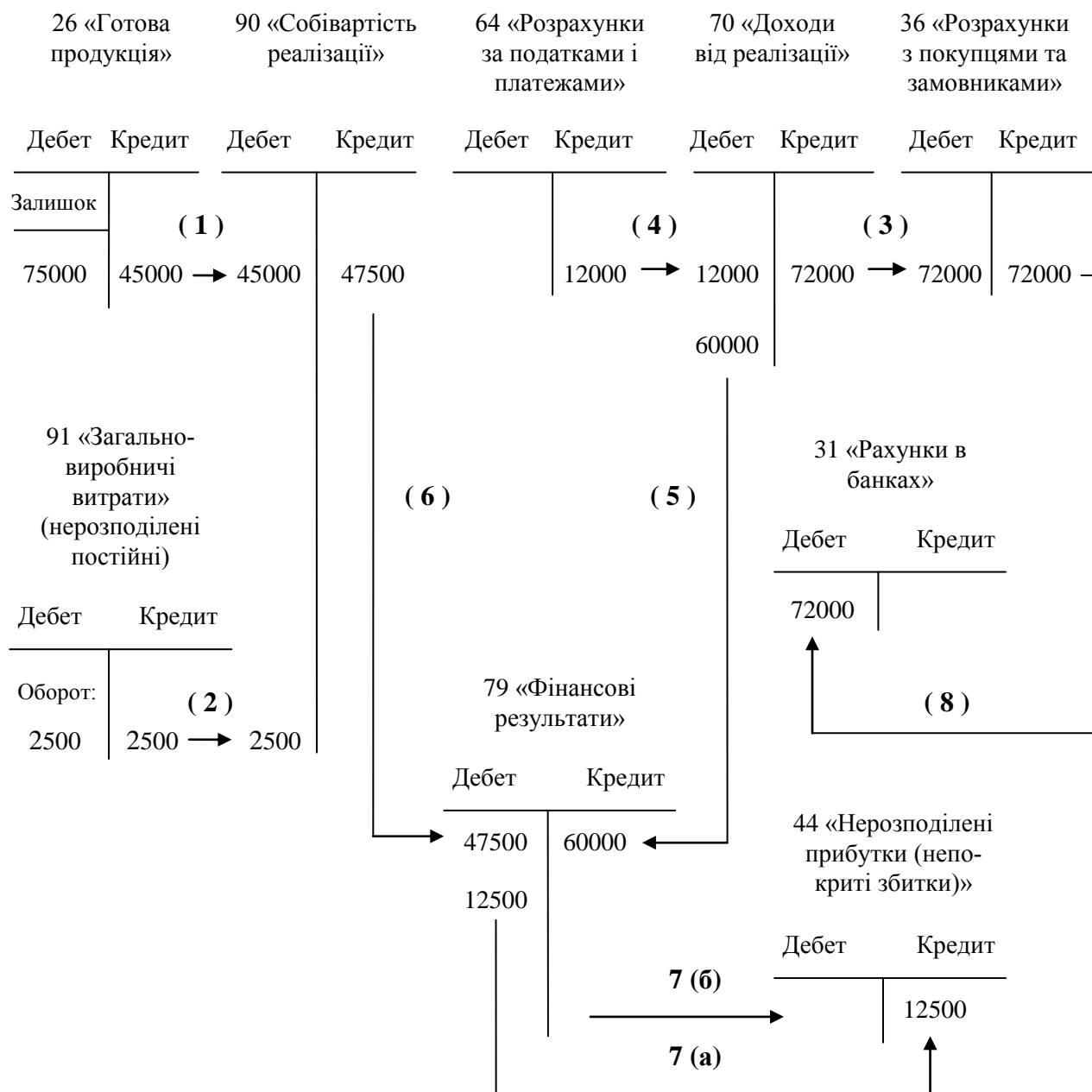
Для обліку собівартості реалізованої продукції використовують рахунок 90 «Собівартість реалізації», за дебетом якого відображають собівартість реалізованої продукції, а за кредитом – її списання в порядку закриття рахунку і віднесення на рахунок 79 «Фінансові результати».

Виручку (доходи) від реалізації, тобто вартість реалізованої продукції за реалізаційними цінами відображають за кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації». За дебетом цього рахунка списують доходи від реалізації (за виключенням податку на додану вартість, інших податків і зборів) в порядку його закриття і відносять на рахунок 79 «Фінансові результати».

В аналітичному обліку процесу реалізації для кожного виду продукції, що реалізується, відкривають окремі рахунки до рахунка 90 «Собівартість реалізації» і 70 «Доходи від реалізації».

Розглянемо на конкретному прикладі господарські операції з процесу реалізації.

Підприємство реалізувало продукцію: фактична виробнича собівартість продукції – 45000 грн., виручка від реалізації – 72000 грн., в тому числі податок на додану вартість – 12000 грн. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, що включаються у собівартість реалізованої продукції, становлять 2500 грн. Необхідно визначити фінансовий результат від реалізації продукції. На рахунках бухгалтерського обліку операції з процесу реалізації можна представити у вигляді такої схеми (рис. 9).



Пояснення:

- 1 – фактична виробнича собівартість реалізованої продукції;
- 2 – нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;
- 3 – дохід (виручка від реалізації);
- 4 – податок на додану вартість, інші податки і збори;
- 5 – списання чистого доходу (за мінусом податку);
- 6 – списання собівартості реалізованої продукції;
- 7 – списання фінансового результату від реалізації (а – прибуток, б – збитки);
- 8 – надходження виручки на рахунок в банку.

Примітка: Прибуток від реалізації продукції становить 12500 грн. (60000 – 47500)

Рис. 9. Схема обліку процесу реалізації

Дохід від реалізації продукції, відображений на кредиті рахунка 70 «Доходи від реалізації» (72000 грн.), за виключенням суми податку на додану вартість (12000 грн.), списується по дебету цього рахунка в кореспонденції з кредитом рахунка 79 «Фінансові результати». Собівартість реалізованої продукції, відображена на дебеті рахунка 90 «Собівартість реалізації» (45000 + 2500), списується по кредиту цього рахунка в кореспонденції з дебетом рахунка 79 «Фінансові результати». Порівнюючи суми по дебету і кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» можна визначити фінансовий результат від реалізації. У нашому прикладі підприємство одержало прибуток від реалізації продукції у сумі 12500 грн. (60000 – 47500).

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведуть облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією) продукції, товарів, робіт і послуг: витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту; амортизація, ремонт та утримання основних засобів, що використовуються для забезпечення збуту продукції. За дебетом рахунка 93 «Витрати на збут» відображають суми визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Достовірна і своєчасно одержана інформація про собівартість продукції та ціни, що склались на ринку, дасть можливість швидко зорієнтуватись товаровиробнику щодо вигоди, яку він буде мати від реалізації продукції різним покупцям.

РОЗДІЛ 5. ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ТЕХНІКА І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

5.1. Первинне спостереження і документи бухгалтерського обліку

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

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

В результаті первинного спостереження об'єкти бухгалтерського обліку повинні бути зафіксовані, тобто необхідний доказ про їх наявність, зміни, здійснення. Таким доказом є документ.

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

Для контролю та впорядкування опрацювання даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції;
- одиницю виміру господарської операції;

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

Сукупність бухгалтерських документів, що складаються на всі господарські операції, називається **документацією**. Документація відіграє важливу роль в управлінні виробництвом, забезпечує здійснення попереднього і наступного контролю за доцільністю і законністю господарських операцій.

Документи мають велике значення для забезпечення контролю за збереженням власності. Оскільки документи є письмовим доказом здійснення господарських операцій, вони мають і правове значення, використовуються судовими органами при розгляді господарських спорів з іншими підприємствами, організаціями, особами.

Бухгалтерські документи використовують для проведення економічного аналізу господарської діяльності підприємства. В процесі аналізу вивчають факти виконання виробничої програми, визначають, наскільки раціонально витрачаються матеріальні і фінансові ресурси, а також резерви їх ефективного використання.

Різні за змістом господарські операції зумовлюють різноманітність документів, якими вони оформляються.

Для правильного складання документів і доцільного використання їх класифікують за певними ознаками: призначенням, порядком складання, способом охоплення операцій, місцем складання, технікою складання і опрацювання (рис. 10).

За призначенням документи поділяють на:

- 1) розпорядчі (накази про прийняття на роботу і звільнення з роботи – містять розпорядження на здійснення певної господарської операції);
- 2) виконавчі (звіти про рух матеріальних цінностей – підтверджують факт здійснення господарської операції);
- 3) бухгалтерського оформлення (бухгалтерські довідки, нагромаджувальні відомості – складають на підставі супровідних документів для полегшення записів на рахунках);

4) комбіновані (прибуткові і видаткові касові ордери – поєднують в собі властивості всіх трьох видів документів).

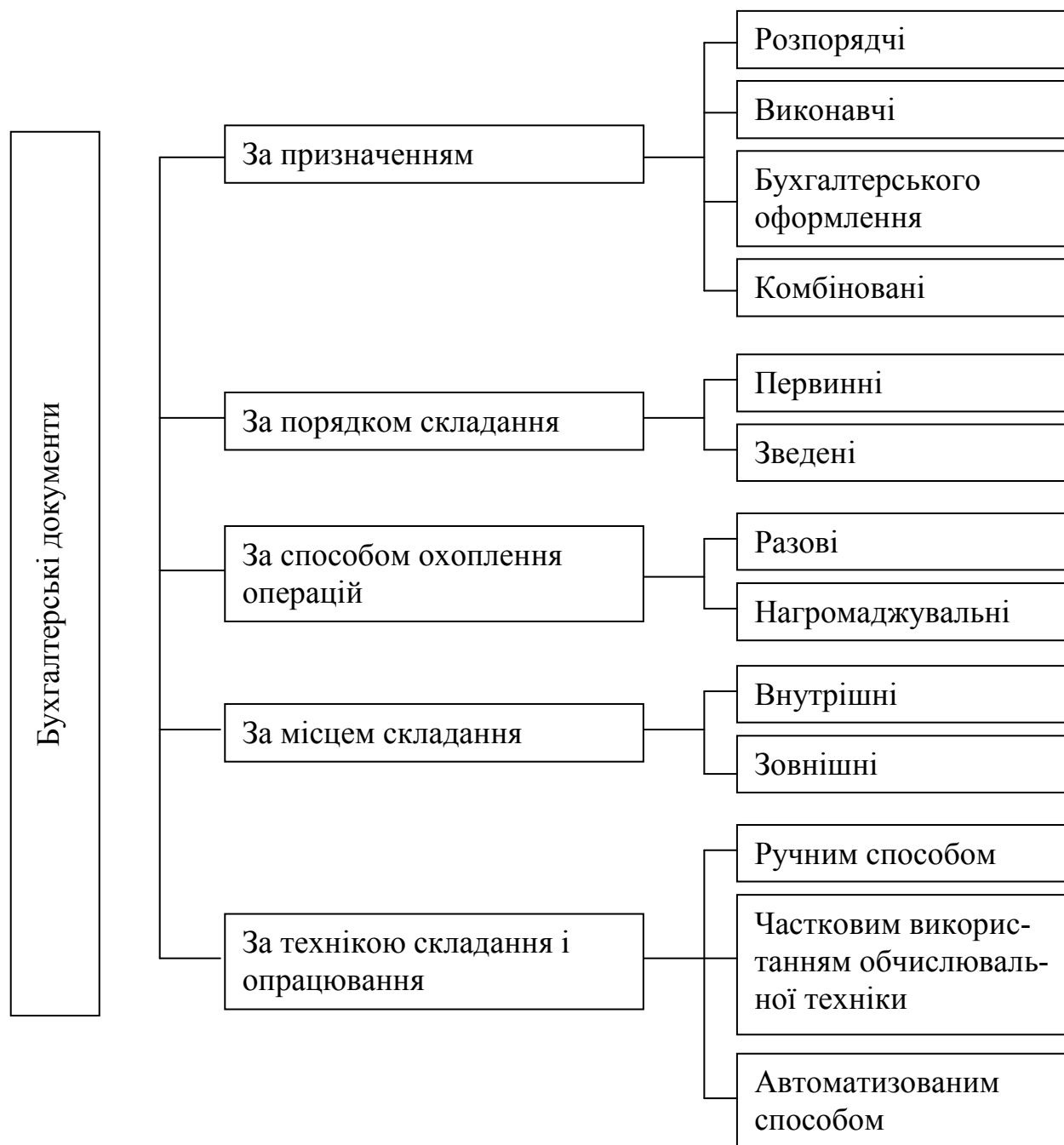


Рис. 10. Класифікація бухгалтерських документів

За порядком складання документи поділяють на первинні, які складають в момент здійснення господарської операції, і зведені, які складають на підставі кількох або багатьох первинних документів. До первинних документів відносять накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріальних цінностей, грошові чеки, платіжні

вимоги-доручення та інші. До зведених документів відносять авансові звіти, звіти касира та ін.

За способом охоплення операцій документи поділяють на разові і нагромаджувальні. Разовими документами оформляють одну або декілька господарських операцій, записаних одночасно (наприклад, касові ордери, вимоги-накладні та ін.). Нагромаджувальні документи використовують для відображення операцій, які нагромаджуються протягом певного періоду (наприклад, багатоденні наряди на виконання робіт, лімітно-забірні картки та ін.).

За місцем складання розрізняють документи внутрішні і зовнішні. Внутрішні документи складають на даному підприємстві і використовуються в самому підприємстві (облікові листи праці і виконаних робіт, накладні внутрішньогосподарського призначення та ін.). Зовнішні документи складає дане підприємство для зовнішніх користувачів інформації (товарно-транспортні накладні на реалізацію продукції) або вони надходять від інших організацій, підприємств (рахунки-фактури, платіжні вимоги постачальників та ін.).

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

5.2. Порядок складання й опрацювання документів

До оформлення і змісту документів ставляться певні вимоги: своєчасність складання, достовірність показників і правильність оформлення. Документи повинні містити всі необхідні показники (реквізити), що характеризують господарські операції.

Господарюючі суб'єкти можуть використовувати типові форми бухгалтерських документів, рекомендовані Міністерством фінансів України і Державним комітетом статистики, а також самостійно розроблені документи, які мають обов'язкові реквізити і забезпечують достовірність відображення в обліку здійснення операцій. Сільського-

сподарські підприємства можуть також використовувати спеціалізовані форми первинних документів, рекомендовані Міністерством аграрної політики та продовольства України.

Первинні документи, складені в різних господарських підрозділах підприємства передають до бухгалтерії, де їх перевіряють, розцінюють, групують і роблять бухгалтерські записи.

Для контролю за надходженням і своєчасним опрацюванням документів складають план-графік документообороту.

Документооборотом називають рух документів від моменту складання або одержання їх від інших організацій до використання для бухгалтерських записів і передачі в архів.

В процесі перевірки документів встановлюють доцільність і законність господарських операцій, додержання кошторису, норм, розцінок, встановлених лімітів тощо. Перевіряють також чи всі реквізити заповнені, чи дійсні підписи, правильність зроблених підрахунків. Правильно складені документи приймаються для подальшої обробки.

Документи, які надійшли в бухгалтерію, часто містять тільки натуральні показники (по товарно-матеріальних цінностях) або трудові (про затрати праці). Тому необхідно в цих документах проставити ціни і суми, тобто провести їх розцінку.

Після розцінки документи, зазвичай, групують, тобто збирають за певний період (день, декаду, місяць) за однорідними ознаками (касові документи, документи про рух матеріалів, банківські документи та ін.). Групування документів завершується складанням нагромаджувальних (групувальних) відомостей.

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

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

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

Важливими вимогами, які ставляться до бухгалтерського обліку є точність, об'єктивність і достовірність його показників, повна відповідність їх дійсності. Одним із основних способів первинного спостереження за станом і рухом господарських засобів є документація. Проте документація не завжди може охопити всі господарські явища в момент їх здійснення (природні втрати, крадіжки, помилки в облікових записах). Необхідним доповненням документації є інвентаризація.

Інвентаризація – це один із прийомів бухгалтерського обліку, який полягає у виявленні фактичної наявності господарських засобів і джерел їх утворення, співставленні фактичних даних з обліковими показниками.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Кількість інвентаризацій у звітному році, дати їх проведення, перелік майна і зобов'язань, що підлягають інвентаризації під час кожної з них, визначаються власником (керівником) підприємства. Але є випадки, коли проведення інвентаризації є обов'язковим:

- перед складанням річної фінансової звітності;
- при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство;

- при зміні матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів;
- у разі пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;
- у разі ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

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

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

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

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

Інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей здійснюють переважуванням і обмірюванням, в результаті чого складають інвентаризаційні описи і передають їх в бухгалтерію. У бухгалтерії фактичні залишки матеріальних цінностей, зафіксовані в інвентаризаційних описах, порівнюють з даними обліку і виявляють відхилення (лишки, нестачу). По матеріальних цінностях, по яких виявлено відхилення, складають порівняльні відомості результатів інвентаризації.

Інвентаризацію каси оформляють спеціальним актом, в якому зазначають фактичну наявність грошей у касі і залишок їх за даними обліку на день інвентаризації.

Перевірка розрахункових відносин між підприємствами, організаціями, особами здійснюється за виписками з особових рахунків де-

біторів і кредиторів, суми яких повинні бути погодженими відповідними сторонами.

Розходження фактичної наявності грошових коштів та інших цінностей (лишки, нестачі) з даними обліку, що встановлені при інвентаризації та інших перевірок, регулюються у такому порядку:

– основні засоби, нематеріальні активи, запаси, кошти та інше майно, що виявилось у надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно в доходи підприємства. Для обліку доходів в результаті виявлених лишків необоротних активів використовують рахунок 74 «Інші доходи», а інших матеріальних цінностей і грошових коштів – рахунок 71 «Інший операційний дохід». Наприклад, виявлено лишки готівки в касі на суму 63 грн.:

Дебет рахунка 30 «Готівка» 63 грн.

Кредит рахунка 71 «Інший операційний дохід» 63 грн.

– нестачі грошових коштів та інших цінностей, втрати від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, зберігання та реалізації, в тих випадках, коли винуватців не встановлено або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, відносяться на рахунки витрат діяльності (94 «Інші витрати операційної діяльності» – для оборотних засобів; 97 «Інші витрати» – для необоротних засобів). Одночасно із списанням цінностей на рахунок витрат їх балансова вартість зараховується на позабалансовий рахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Наприклад, виявлено нестачу будівельних матеріалів по якій винних осіб не встановлено на суму 345 грн.; ПДВ – 69 грн.:

Дебет рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності» 414 грн.

Кредит рахунка 20 «Виробничі запаси» 345 грн.

Кредит рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» 69 грн.

Одночасно вартість нестачі відноситься на позабалансовий рахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» і

списується з даного рахунка тоді, коли рахунок 94 закривають і відповідні суми відносять на рахунок 79 «Фінансові результати»:

Дебет рахунка 79 «Фінансові результати» 414 грн.

Кредит рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності» 414 грн.

– нестачі цінностей, а також втрати від їх псування, у заподіянні яких винні особи, відносяться на винних осіб у сумі, яка включає балансову вартість матеріальних цінностей, по яких допущені нестачі і втрати (враховуючи індекс інфляції), податок на додану вартість, акцизний збір (по підакцизних товарах) з врахуванням встановлених коефіцієнтів перерахунку вартості. Одночасно розрахункова вартість матеріальних цінностей, яких не вистачає, відображається на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Облікова вартість таких цінностей відноситься на рахунки витрат діяльності. Різниця між утримуваною сумою і балансовою вартістю нестач підлягає перерахуванню в бюджет. Наприклад, виявлену нестачу насіння віднесено на винну особу: фактична собівартість насіння 200 грн., утримувана сума 480 грн., податок на додану вартість (ПДВ) – 40 грн.:

1) Дебет рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності» 240 грн.

Кредит рахунка 20 «Виробничі запаси» 200 грн.

Кредит рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» 40 грн.

2) Дебет рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами» 480 грн.

Кредит рахунка 71 «Інший операційний дохід» 200 грн.

Кредит рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» 280 грн.

Одночасно розрахункова вартість насіння заноситься на позабалансовий рахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

3) Дебет рахунка 79 «Фінансові результати»	240 грн.
Кредит рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності»	240 грн.
Дебет рахунка 71 «Інший операційний дохід»	200 грн.
Кредит рахунка 79 «Фінансові результати»	200 грн.

– втрачене майно в результаті несприятливих погодних умов, інших непередбачуваних подій відображається на дебеті рахунка 97 «Інші витрати» з наступним віднесенням відповідних сум на рахунок 79 «Фінансові результати». Визнана сума відшкодування втрат, в т.ч. від страхових організацій, зараховується на кредит рахунка 74 «Інші доходи». Наприклад, загинули посіви зернових культур внаслідок поєдених за обліковою вартістю 8400 грн. Сума страхових відшкодувань становить 5000 грн.:

1) Дебет рахунка 97 «Інші витрати»	8400 грн.
Кредит рахунка 23 «Виробництво» (аналітичний рахунок «Зернові культури»)	8400 грн.
Дебет рахунка 79 «Фінансові результати»	8400 грн.
Кредит рахунка 97 «Інші витрати»	8400 грн.
2) Дебет рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням»	5000 грн.
Кредит рахунка 74 «Інші доходи»	5000 грн.
Дебет рахунка 74 «Інші доходи»	5000 грн.
Кредит рахунка 79 «Фінансові результати»	5000 грн.

У документах, якими оформляється списання втрат і нестач цінностей, повинні бути зазначені вжиті заходи щодо запобігання таким нестачам і втратам.

Матеріали інвентаризації та рішення щодо регулювання розбіжностей затверджуються керівником підприємства з включенням результатів у фінансову звітність за той період, в якому закінчена інвентаризація, а також і в річну фінансову звітність.

5.4. Регістри бухгалтерського обліку

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках.

Регістр бухгалтерського обліку (обліковий регістр) – це носій інформації спеціального формату і будови (паперовий, машинний), призначений для реєстрації, групування й узагальнення господарських операцій, відображених у первинних носіях інформації.

Облікові регістри класифікують за зовнішнім виглядом, характером записів, обсягом змісту і формою (рис. 11).

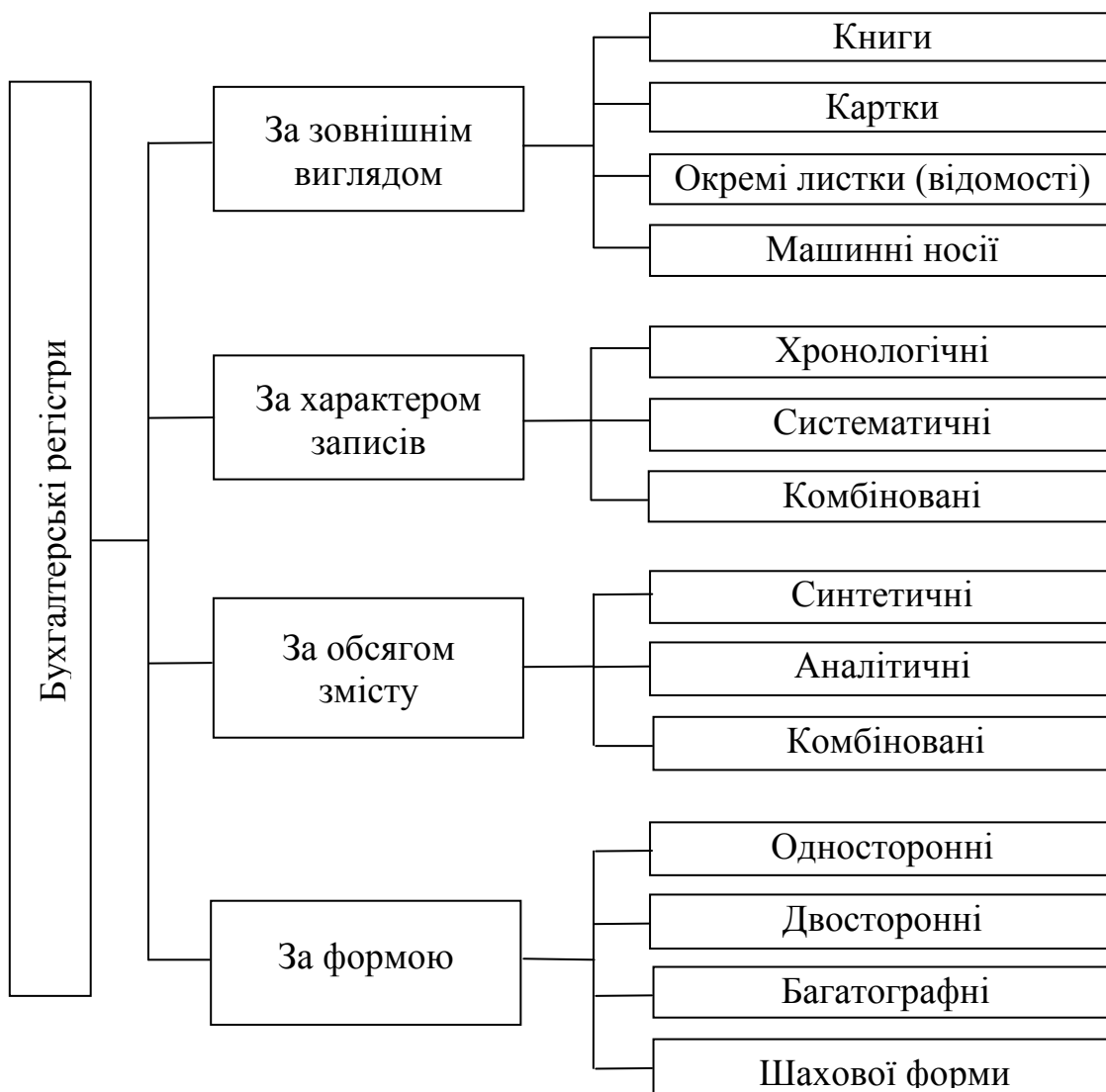


Рис. 11. Класифікація бухгалтерських регістрів

За зовнішнім виглядом облікові реєстри поділяють на бухгалтерські книги, картки, окремі листки (відомості), машинні носії. Підприємства, що складають облікові реєстри на машинних носіях, зобов'язані за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законодавством. При цьому повинна бути організована така система контролю, яка виключала б можливість несанкціонованих виправлень, доповнень або вилучення частини інформації.

За характером записів облікові реєстри поділяють на хронологічні, систематичні і комбіновані.

У хронологічні облікові реєстри господарські операції записують в календарній послідовності їх здійснення. Таким реєстром є журнал реєстрації господарських операцій, який є обов'язковим для всіх підприємств і організацій. Записи в журнал здійснюються по кожній господарській операції або підсумковими сумами на основі групування однорідних бухгалтерських документів.

Систематичні реєстри використовують для відображення однорідних за економічним змістом господарських операцій у певній системі. Зокрема, у книгах складського обліку ведуть облік матеріальних цінностей; у Головній книзі – синтетичний облік по кожному рахунку.

Комбінованими називають реєстри, в яких записи здійснюють одночасно в хронологічному і систематичному порядку (журнали-ордери і відомості до них).

За обсягом змісту облікові реєстри поділяють на синтетичні, аналітичні і комбіновані.

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

В аналітичних облікових реєстрах записи роблять по окремих аналітичних рахунках, крім вартісних, вказуються в необхідних випадках натуральні і трудові вимірники. Прикладом реєстру аналітичного обліку є картки обліку основних засобів, матеріалів та ін.

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

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

Для синтетичного і аналітичного обліку господарських операцій підприємства застосовують облікові реєстри, рекомендовані органами державного управління або розроблені самостійно. Система облікових реєстрів повинна забезпечити повне і достовірне відображення всіх господарських операцій, одержання необхідної інформації для управління і складання звітності.

Господарські операції повинні бути відображені в облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Копії реєстрів обліку можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру вилучених реєстрів.

Керівництво з розробки і затвердження типових форм бухгалтерських реєстрів і методичних рекомендацій щодо застосування їх покладається на Міністерство фінансів України.

5.5. Способи виправлення помилок в бухгалтерських записах

В процесі облікової роботи спостерігаються випадки, коли окремі працівники допускають в бухгалтерських записах помилки (допущені описки, неправильні підрахунки, невірно складена кореспонденція рахунків та ін.). Для забезпечення достовірності показників обліку необхідно виправити всі допущені помилки до складання звітності. Залежно від характеру помилок і моменту їх виявлення застосовують такі способи їх виправлення: **коректурний, «червоне сторно» (від’ємні числа) і додаткових записів.**

Виправляючи помилки **коректурним способом**, неправильний запис закреслюють тонкою лінією так, щоб можна було прочитати закреслене, а поряд пишуть правильний запис і засвідчують підписом особи, яка зробила виправлення. Коректурним способом користуються тоді, коли допущені описки в документах, а також в облікових реєстрах, коли помилка не вимагає зміни в кореспонденції рахунків або виявлена до підрахунку підсумків.

Слід відзначити, що в документах, в яких оформлені грошові операції (касових ордерах, банківських документах), виправлення не допускаються. Ці документи при наявності в них помилок підлягають заміні новими.

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

Наприклад, підприємство одержало від постачальника нафтопродукти на суму 840 грн. В бухгалтерії помилково оприбуткували їх на рахунок 23 «Виробництво» таким записом:

<i>1) Дебет рахунка 23 «Виробництво»</i>	<i>840 грн.</i>
<i>Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачаль-</i>	<i>840 грн.</i>

никами і підрядниками»

Щоб виправити таку помилку, спочатку робиться аналогічний бухгалтерський запис тільки червоним чорнилом:

2) Дебет рахунка 23 «Виробництво» 840 грн.

Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» 840 грн.

Після цього робиться правильний бухгалтерський запис звичайним чорнилом:

3) Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» 840 грн.

Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» 840 грн.

Відобразимо ці записи на рахунках бухгалтерського обліку:

23 «Виробництво»		20 «Виробничі запаси»		63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо:		Сальдо:			Сальдо:
9500		7500			19500
1)840					1)840
2)840		3) 840			2)840
					3)840
Об.: –	Об.: –	Об.:840	Об.: –	Об.: –	Об.: 840
Сальдо:		Сальдо:			Сальдо:
9500		8340			20340

Спосіб «червоне сторно» використовують також в тому випадку, коли кореспонденція рахунків складена вірно, але в завищеній сумі. Тоді робиться запис червоним чорнилом на різницю між помилково записаною і правильною сумою, тобто на суму перебільшення.

Спосіб додаткових записів (проводок) застосовують в тому випадку, коли проводка складена вірно, але в меншій сумі. Для виправ-

5.6. Форми бухгалтерського обліку

Однією з важливих умов раціональної організації обліку є застосування найбільш ефективної форми бухгалтерського обліку.

Під **формою бухгалтерського обліку** розуміють певне поєднання різних видів облікових реєстрів, а також послідовність і способи облікових записів. Відмінними ознаками форм бухгалтерського обліку є певна система облікових реєстрів, їх призначення, будова і зовнішній вигляд, взаємозв'язок між синтетичним і аналітичним обліком, а також способи і технічні засоби реєстрації господарських операцій.

З часу виникнення бухгалтерського обліку існувало багато різноманітних форм. Відомо, що найбільш ранньою була стара італійська форма, описана італійським вченим математиком Лукою Пачолі в його роботі «Трактат про рахунки і записи», виданій в 1494 р. у Венеції. Дана форма складалася з таких взаємопов'язаних облікових реєстрів, як пам'ятна книга, журнал і головна книга. В кінці XVI ст. з'явилась нова італійська форма. Головна книга за цією формою перетворилась в реєстр синтетичного обліку, паралельно якому почали вести аналітичний облік в окремих допоміжних книгах. Пізніше з'явилися нові, досконаліші форми обліку.

Однією з перших форм обліку, створеною в нашій країні, була картково-ордерна форма (1925-1927 рр.). Основним реєстром були картки-ордери, які виписувались на кожну господарську операцію в трьох примірниках. Перший примірник ордера пришивався в реєстратор хронологічного обліку, другий і третій примірники розкладались в картотеки аналітичного обліку рахунків, що дебетуються і кредитуються.

Дальшим розвитком картково-ордерної форми була картково-копіювальна форма обліку. Суть її полягала в тому, що записи операцій робились одночасно в двох реєстрах: хронологічному реєстрі синтетичного обліку і в систематичному реєстрі аналітичного обліку. Записи робились безпосередньо з документів без складання ордерів.

Пізніше виникла меморіально-ордерна форма обліку, яка в остаточному її виді була рекомендована до застосування в підприємствах у 1946 році.

В меморіально-ордерній формі обліку поєднувались книжні і карткові реєстри. Синтетичний облік вівся у книгах, а аналітичний – в картках. На основі первинних і зведених документів складались меморіальні ордери, які реєструвались в реєстраційному журналі. Дані меморіальних ордерів відображались в Головній книзі по кожному синтетичному рахунку як по дебету, так і по кредиту. В кінці місяця на основі підсумків Головної книги складалась оборотна відомість по синтетичних рахунках. Аналітичний облік при меморіально-ордерній формі вівся, зазвичай, на картках. В кінці місяця по аналітичних рахунках складались оборотні відомості, підсумки яких звірялись з оборотами і залишками відповідних синтетичних рахунків.

У свій час меморіально-ордерна форма зіграла певну роль у бухгалтерському обліку. Проте вона мала ряд недоліків: складання значної кількості меморіальних ордерів; багаторазовість записів, що приводило до зайвих затрат праці; аналітичний облік відставав від синтетичного та ін.

Спрощеним варіантом меморіально-ордерної форми є Журнал-Головна. Тут поєднується хронологічний запис з систематичним на синтетичних рахунках в одному реєстрі – книзі Журнал-Головна, яка поєднує реєстраційний журнал і Головну книгу. Дану форму доцільно застосовувати на тих підприємствах, де використовується порівняно невелика кількість рахунків.

Пошук нових, більш досконалих форм обліку завершився розробкою журнально-ордерної форми обліку, яка є зараз основною формою при ручній обробці облікової інформації.

Суть журнально-ордерної форми обліку полягає в тому, що аналітичний і синтетичний облік здійснюють одночасно в спеціальних облікових реєстрах –журналах-ордерах і відомостях до них. Записи у ці реєстри здійснюють на підставі первинних або зведених документів. В журналах-ордерах поєднується хронологічний запис з сис-

тематичним. В записах закладений шаховий принцип, тобто за один робочий прийом суму господарської операції записують водночас на дебет і кредит кореспондуючих рахунків, що скорочує кількість записів в регістрах. Журнали-ордери побудовані за кредитовим принципом, в них відображають однорідні за економічним змістом операції. Тому в окремих журналах-ордерах узагальнюються облікові дані по декількох синтетичних рахунках. В цих регістрах передбачена типова кореспонденція рахунків, що спрощує групування облікових даних.

В кінці місяця підсумкові дані кредитових оборотів з журналів-ордерів переносять в Головну книгу. Дебетові обороти відповідного синтетичного рахунка підраховують після закінчення реєстрації записів в Головній книзі.

Дані регістрів журнально-ордерної форми приведено у відповідність до показників періодичної та річної звітності.

Схему журнально-ордерної форми обліку наведено на рис. 12.

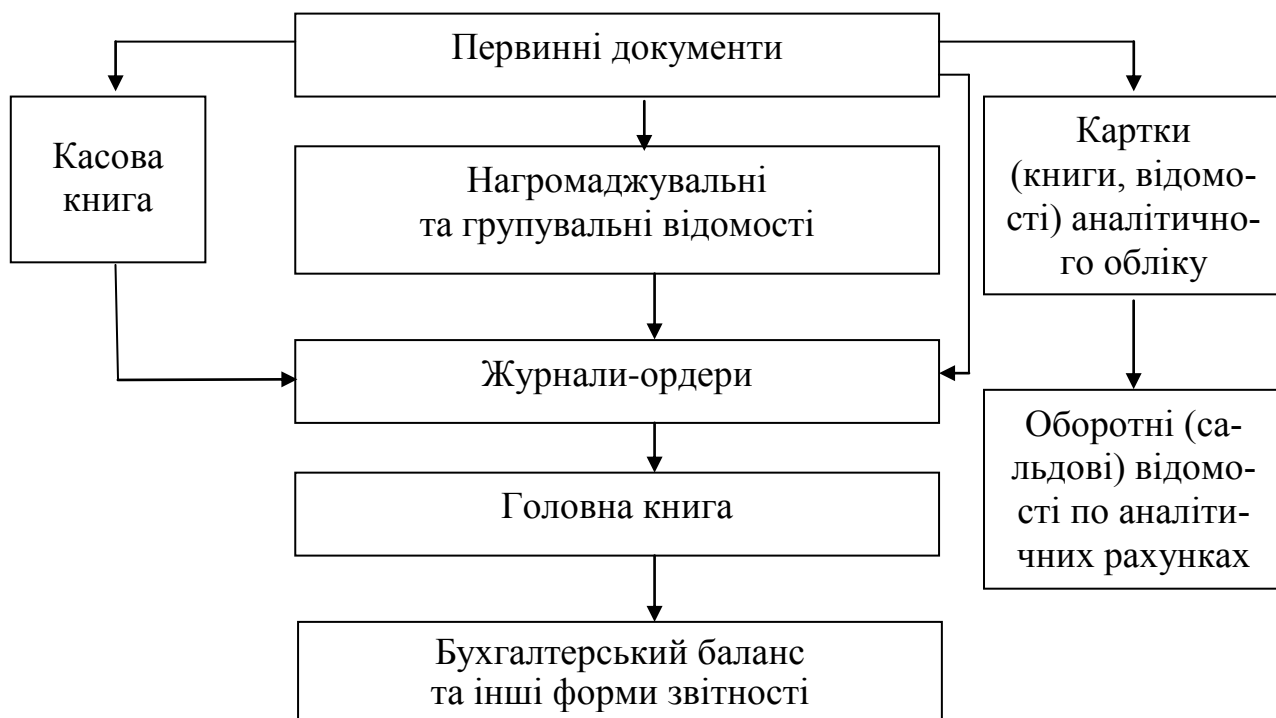


Рис. 12. Схеми журнально-ордерної форми обліку

Крім розглянутих вище форм бухгалтерського обліку підприємства можуть використовувати просту або спрощену форму.

Просту форму обліку (без використання подвійного запису) застосовують господарства, в яких працюють власник та члени його родини (без залучення найманих працівників). Облік за простою формою передбачає накопичення даних відповідно до потреби управління господарством без використання системи бухгалтерських рахунків. Основним регістром за простою формою є «Книга обліку доходів та витрат», в якій здійснюють реєстрацію даних первинних документів за видами доходів та витрат з метою визначення результатів господарювання. За даними книги можна скласти декларацію про доходи, просту звітність.

Спрощену форму обліку переважно застосовують малі підприємства. Основним регістром для обліку за цією формою є «Журнал реєстрації господарських операцій», в якому застосовується принцип подвійного запису. Для ведення аналітичного обліку окремих господарських об'єктів (витрат, розрахунків, продукції тощо), крім Журналу, використовують спеціальні відомості. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів спрощеної форми бухгалтерського обліку і спрощений план рахунків для підприємств малого бізнесу затверджені Міністерством фінансів України.

Одним із важливих напрямів удосконалення обліку є широке використання сучасних технічних засобів в обробці економічної інформації. Спочатку використовувались перфораційні машини, пізніше – швидкодіючі електронні і зараз – персональні комп'ютери.

Процес застосування перфораційних машин в обробці облікової інформації привів до виникнення в кінці 50-х років ХХ ст. таблично-перфокарткової форми обліку. Суть її полягала в тому, що обліковий процес від первинної обробки документів до складання звітності здійснювався на перфораційних машинах, носіями інформації були перфокарти, а основними обліковими регістрами – табуляграми. Інформація первинних документів шифрувалась працівниками бухгалтерії, групувались документи у пачки і відправлялись у інформаційний обчислювальний центр (ІВЦ). В інформаційно-обчислювальному центрі інформація первинних документів оброблялась, в результаті

чого одержувались так звані табуляграми – реєстри синтетичного і аналітичного обліку.

Однак таблично-перфокарткова форма обліку не знайшла широкого розповсюдження. Це пояснювалося такими причинами: експлуатаційні можливості перфораційних обчислювальних машин не забезпечували повної автоматизації обробки інформації; територіальна віддаленість підприємств від ІВЦ призводила до несвоєчасного представлення документів, на деякий час на підприємстві була відсутня інформація про здійснені господарські операції; після одержання табуляграм, їх треба було розшифрувати в результаті чого допускались помилки; висока вартість послуг ІВЦ по обробці облікової інформації не оправдувала себе без скорочення штату облікових працівників.

Поступова заміна перфораційних машин швидкодіючими електронно-обчислювальними машинами (ЕОМ) типу «Урал», «Мінськ», «Дніпро», ЕС призвело до створення якісно нової таблично-автоматизованої форми обліку. За цією формою весь технологічний процес обробки інформації (після вводу даних в ЕОМ) повністю автоматизований, умовно-постійна інформація вводилась в пам'ять машини для багаторазового використання, результативна інформація видавалась у вигляді машинних реєстрів обліку – машинограм, відеограм або інших наглядних форм.

На зміну електронно-обчислювальних машин прийшли нові персональні професійні ЕОМ (комп'ютери), що привело до створення нової форми обліку, організаційною основою якої є утворення автоматизованих робочих місць (АРМ) бухгалтера. Ця форма дістала назву діалогово-автоматизованої (комп'ютерної) форми обліку. Прогресивність даної форми в тому, що обліковий працівник веде діалог з ЕОМ, не тільки приймає участь в обробці даних, а й здійснює контроль і аналіз одержаної інформації безпосередньо на робочому місці за допомогою відеотерміналу (дисплея).

Комп'ютерна форма обліку передбачає створення сітки автоматизованих робочих місць працівників структурних підрозділів підприємства, які проводять первинну реєстрацію господарських операцій і

їх обробку. Проведена первинна обробка інформації технічними засобами автоматизованих робочих місць (АРМ) облікових працівників структурних підрозділів передається на АРМ у бухгалтерію підприємства, де перевіряється, і у випадку виявлення помилок автоматично про це повідомляється в структурний підрозділ, який у свою чергу вносить корективи. Таким чином, необхідна результативна інформація може видаватися у будь-який зручний час. Створення системи інформаційної бази даних дозволяє автоматизувати всі облікові процеси і здійснювати взаємозв'язок з іншими автоматизованими робочими місцями спеціалістів підприємства.

Схему діалогово-автоматизованої (комп'ютерної) форми обліку наведено на рисунку 13.

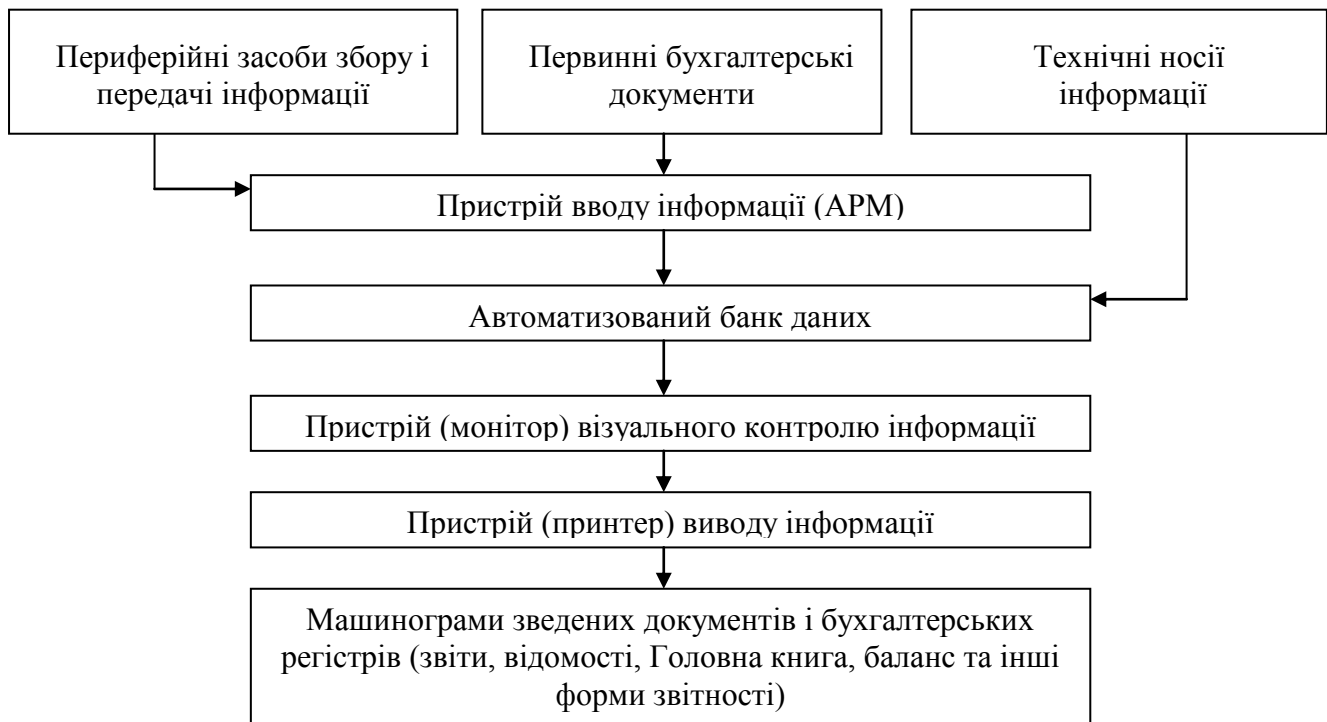


Рис. 13. Схеми діалогово-автоматизованої (комп'ютерної) форми обліку

Важливою перевагою діалогово-автоматизованої форми обліку над іншими є оперативність збору, передачі і обробки інформації, достатня аналітичність вихідних даних. Облікові працівники в цих умовах можуть більше часу використати на проведення аналізу і здійснення контролю за господарською діяльністю підприємства.

5.7. Правові основи і методологія бухгалтерського обліку

Ведення бухгалтерського обліку в Україні регламентується законодавчими актами і нормативними документами, а відповідальність за його організацію на підприємстві несуть їх керівники.

Підприємства організовують бухгалтерський облік відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які відповідно до прийнятих у міжнародній практиці принципів регулюють правові засади методології та організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Дія Закону і цих положень поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Зокрема, Міністерство фінансів України займається:

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

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

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

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

При веденні бухгалтерського обліку підприємство повинно забезпечити:

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

– повноту відображення в обліку за звітний період (місяць, квартал, рік) усіх господарських операцій, проведених у зазначений час, та результатів інвентаризації майна і зобов'язань;

– правильність віднесення доходів і витрат до відповідних звітних періодів. Доходи і витрати визнаються у звітному періоді, до якого вони віднесені, незалежно від часу надходження доходів та оплати витрат, якщо інше не передбачено іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

– тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам за рахунками синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

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

5.8. Організація бухгалтерського обліку

Для вирішення завдань бухгалтерського обліку важливе значення має правильна і раціональна його організація.

Раціональна організація обліку – система заходів, які забезпечують найбільш ефективно виконання функцій бухгалтерського обліку.

Основними передумовами раціональної організації обліку є: вивчення організаційної структури підприємства, технології виробництва, матеріально-технічного постачання і збуту продукції, виробничо-фінансового стану; визначення характеру й обсягу необхідної облікової інформації; вивчення законодавчих актів, положень і інших нормативних документів щодо організації обліку і звітності; встановлення взаємовідносин між обліковими працівниками бухгалтерської служби.

Обліковий процес досить складний і різноманітний, а тому для забезпечення його виконання необхідно правильно спланувати організацію обліку. План організації бухгалтерського обліку представляє со-

бою зміст, послідовність і строки виконання всіх облікових робіт на підприємстві, порядок одержання необхідної інформації і технічне оформлення облікових даних. Цей план включає: план документації і документообороту, робочий план рахунків, план інвентаризації, план технічного оформлення обліку, план організації праці облікових працівників, план звітності.

План документації і документообороту передбачає порядок документального оформлення всіх господарських операцій, а також послідовність проходження документів з моменту їх виникнення (складання) через всі стадії обробки до здачі в архів. Для цього на підприємстві складають план-графік документообороту.

Робочий план рахунків розробляє головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, на основі діючого плану рахунків. Для цього із плану рахунків, затвердженого Мінфіном України, вибираються ті синтетичні рахунки і субрахунки, які необхідні для обліку господарських операцій даного підприємства. Враховуючи технологію виробництва і його організацію, підбирається перелік аналітичних рахунків, а при необхідності, і субрахунків.

План інвентаризації містить перелік майна, коштів і зобов'язань, що підлягають інвентаризації, строки її проведення, виконавців та відповідальних осіб за проведення інвентаризації. План складається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативних документів про інвентаризацію та порядок її проведення.

План технічного оформлення обліку передбачає вибір форми бухгалтерського обліку, встановлення відповідного їй порядку реєстрації господарських операцій, матеріально-технічне оснащення робочих місць облікових працівників; нормативні документи, довідки, обчислювальну техніку, використання прогресивних форм і методів обробки інформації з використанням комп'ютерів.

План організації праці облікових працівників визначає структуру облікового апарату, посадові інструкції для працівників, послідовність проведення видів облікових робіт, заходи по підвищенню кваліфікації працівників бухгалтерської служби, організацію їх робочих місць.

План звітності передбачає перелік як внутрішньої, так і зовнішньої проміжної і річної звітності, строки її складання та подання, а також містить вказівки щодо посадових осіб і їх відповідальності за достовірність і своєчасність складання звітних форм.

Сукупність розглянутих планів, органічно пов'язаних між собою, і становить план раціональної організації бухгалтерського обліку.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку несе керівник підприємства. Він зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами і працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення і подання до обліку первинних документів.

Обліковий процес повинен бути розподілений між окремими виконавцями – обліковими працівниками. Розрізняють такі форми розподілу облікової праці і побудови обліку: централізовану, децентралізовану, неповної децентралізації.

При **централізованій формі** обліковий апарат сконцентрований в центральній бухгалтерії і підпорядковується головному бухгалтеру в адміністративному і методологічному порядку. Тут зосереджується ведення всього синтетичного і аналітичного обліку. В окремих виробничих підрозділах оформляють тільки первинну документацію і здають в бухгалтерію без попереднього опрацювання або з незначним опрацюванням.

При **децентралізованій формі** частина апарату бухгалтерії знаходиться в складі виробничих одиниць і в адміністративному відношенні підпорядковується його керівнику, а в відношенні до методології обліку – головному бухгалтеру. Тут не тільки оформляють первинні документи, а й опрацьовують їх, ведуть синтетичний і аналітичний облік господарських операцій у системі рахунків, складають бухгалтерський баланс по підрозділу та інші форми звітності. Баланс і звітні форми підрозділу здають до центральної бухгалтерії підприємства.

На практиці часто використовують **систему неповної децентралізації** обліку. Суть її полягає в тому, що в окремих структурних підрозділах, крім складання первинних документів, здійснюють аналітичний облік, підсумкові дані якого періодично звіряють з даними синтетичного і аналітичного обліку центральної бухгалтерії. При цьому підсумкові дані формуються у звітах про рух матеріальних цінностей, виробничих звітах підрозділів, інших зведених документах.

Ефективність бухгалтерського обліку значною мірою визначається організацією праці облікового апарату, яка повинна базуватись на науковій основі. Наукова організація праці облікової служби означає: розподіл і кооперацію праці; нормування облікової роботи; регламентацію завдань, функцій і обов'язків окремих працівників; стандартизацію бухгалтерського обліку; використання передового вітчизняного і зарубіжного досвіду. Дуже важливим в роботі бухгалтера є організація робочого місця, дотримання раціонального трудового режиму, розробка особистого стилю роботи і керівництва підлеглими.

Структура облікового апарату і чисельність його працівників залежить від цілого ряду факторів, основними з яких є: обсяг облікових робіт; застосування засобів механізації і автоматизації; впровадження нових передових форм і методів обліку та ін. Виходячи з цього підприємство самостійно обирає форми організації бухгалтерського обліку:

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

5.9. Державне регулювання і управління бухгалтерським обліком

У нашій державі забезпечуються єдині методологічні засади організації бухгалтерського обліку і звітності та управління ними.

Верховна Рада України як єдиний орган законодавчої влади приймає закони, що визначають соціальну і економічну політику в нашій державі, в тому числі Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», інші законодавчі акти, що регулюють правові засади методології та організації обліку.

Управління бухгалтерським обліком знаходиться в компетенції Кабінету Міністрів України. Основними керівними органами обліку є Державний Комітет статистики і Міністерство фінансів України.

Державний Комітет статистики України здійснює загальне керівництво обліком. Він забезпечує автоматизовану обробку інформації, здійснює загальне керівництво організацією первинного обліку, контролює стан обліку і звітності.

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

Контроль за дотриманням рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку на підприємствах, складанням зведеної бухгалтерської звітності здійснюють відділи бухгалтерського обліку обласних і районних управлінь агропромислового розвитку, інші органи, до сфе-

ри управління яких належать підприємства. Вони надають методичну допомогу щодо вдосконалення обліку на підприємстві.

Схема державного регулювання обліку наведена на рисунку 14.



Рис. 14. Державне регулювання і управління обліком в Україні

Безпосереднє управління бухгалтерським обліком на підприємстві здійснює головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку. Він призначається або звільняється з посади керівником і безпосередньо йому підпорядковується.

Керуючись Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», іншими нормативними актами, головний бухгалтер несе відповідальність за дотримання встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, забезпечує контроль і відображення на рахунках всіх господарських операцій та своєчасне складання і подання звітності, здійснює (разом з іншими підрозділами) економічний аналіз діяльності підприємства. Головний бухгалтер підписує разом з керівником підприємства документи, що є підставою для приймання і видачі товарно-матеріальних цінностей та коштів, а також розрахункові, кредитні та фінансові зобов'язання, візує господарські договори. Вказані документи без підпису головного бухгалтера вважаються недійсними і до виконання не приймаються.

При відсутності у штаті головного бухгалтера керівник призначає контролера, якому надає право другого підпису на документах.

Бухгалтер бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства. Він також забезпечує перевірку стану обліку у структурних підрозділах.

Головному бухгалтеру забороняється приймати до виконання документи на операції, що суперечать вимогам законодавчих актів, порушують договірну і фінансову дисципліну, завдають шкоди державі, власникам, іншим юридичним особам і громадянам. Про такі документи головний бухгалтер (особа, яка веде облік) письмово повідомляє керівника (власника) підприємства і приймає їх до виконання і обліку тільки за письмовим його розпорядженням. Після цього керівник повністю несе відповідальність за проведення цих операцій.

З головним бухгалтером в межах конкретного підприємства погоджується прийняття (призначення), переведення та звільнення матеріально відповідальних працівників.

При звільненні головного бухгалтера проводиться передача справ призначеному головному бухгалтеру (при його відсутності – працівникові, призначеному наказом керівника), під час якої перевіряється стан бухгалтерського обліку і достовірність звітних даних, складається відповідний акт, що затверджується керівником підприємства.

Виникнення різних форм власності та видів діяльності вносять якісні зміни в економіку України, які вимагають нових прогресивних форм і методів організації обліку, впровадження комп'ютеризації, приведення у відповідність вітчизняної системи обліку з міжнародними бухгалтерськими стандартами. Це вимагає від працівників бухгалтерської служби постійного самовдосконалення, підвищення їх професійних знань і кваліфікації.

Завдання бухгалтера не тільки в своєчасному і правильному відображенні господарських операцій та їх узагальненні, а у використанні даної інформації, проведенні аналізу з метою формування правильних висновків щодо здійснюваних фактів і вжиття термінових заходів по недопущенню небажаних результатів.

Кваліфікований бухгалтер повинен розуміти взаємозв'язок між різними показниками і як вони впливають на фінансовий результат підприємства, шукати альтернативні шляхи ведення справ, використовувати свій бухгалтерський досвід для надання допомоги власнику (керівництву) підприємства у виборі кращого варіанту дій. Тільки в такому випадку знання бухгалтера – менеджера з питань обліку і фінансів – будуть належним чином оцінені.