

Міністерство освіти і науки України
Відокремлений структурний підрозділ
«Любешівський технічний фаховий коледж
Луцького національного технічного університету»



Бухгалтерський облік

Конспект лекцій

для здобувачів освіти освітньо-професійного ступеня фаховий молодший бакалавр

освітньо-професійної програми Облік і оподаткування

галузі знань D Бізнес, адміністрування та право

спеціальності

D1 Облік і оподаткування

денної форми навчання



Любешів 2026

УДК

М 33

До друку

Голова методичної ради ВСП «Любешівський ТФК ЛНТУ»

_____ Герасимик-Чернова Т.П.

Електронна копія друкованого видання передана для внесення в репозитарій коледжу

Бібліотекар _____

Затверджено методичною радою ВСП «Любешівський ТФК ЛНТУ»

протокол № _____ від «_____» _____ 2026 р.

Рекомендовано до видання на засіданні випускної циклової (методичної) комісія викладачів економічних дисциплін, обліку і оподаткування

протокол № _____ від «_____» _____ 2026 р.

Голова ВЦ (М) комісії _____ Колядюк В.М.,

Укладач: _____ Л.В.Матюк, викладач вищої категорії

Рецензент: _____

Відповідальний за випуск: _____ Матюк Л.В., викладач вищої категорії.

Бухгалтерський облік [Текст]: конспект лекцій для здобувачів освіти освітньо-професійного ступеня фаховий молодший бакалавр за спеціальністю D1 Облік і оподаткування денної форми навчання/уклад. Л.В.Матюк. – Любешів: ВСП «Любешівський ТФК ЛНТУ», 2026. – 95 с

Методичне видання складене відповідно до діючої програми курсу «Бухгалтерський облік», призначено для здобувачів освіти денної форми навчання галузі знань D Бізнес, адміністрування та право спеціальності D1 «Облік і оподаткування» з метою вивчення та засвоєння основних розділів дисципліни, містить лекційний матеріал, питання для самоперевірки знань до кожної теми та перелік рекомендованої літератури

©Матюк Л.В., 2026

ЗМІСТ

Тема 1. Господарський облік, його суть і характеристика	4
Тема2. Предмет і метод бухгалтерського обліку.....	12
Тема 3. Методичні прийоми бухгалтерського обліку та їх використання на підприємствах.....	21
Тема4. Бухгалтерський баланс.....	23
Тема5. Рахунки бухгалтерського обліку.....	29
Тема6. Документація та інвентаризація.....	39
Тема 7. Оцінювання та калькуляція в системі бухгалтерського обліку.....	49
Тема 8. Облікові реєстри, техніка, форми та організація обліку на підприємстві.....	63
Тема9.Облік основних господарських процесів	70

ТЕМА1. ГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК, ЙОГО СУТЬ І ХАРАКТЕРИСТИКА

1.1. Зміст і види господарського обліку

1.2. Система господарського обліку в Україні

1.3. Мета, завдання і функції бухгалтерського обліку

1.4. Принципи бухгалтерського обліку

1.5. Характеристика користувачів бухгалтерської інформації

1.1. Зміст і види господарського обліку

Об'єктом особливої уваги суспільства є результати господарської діяльності, основу якої становить виробництво матеріальних благ.

Господарська діяльність – це будь-яка діяльність, що пов'язана з виробництвом, обміном і споживанням матеріальних і нематеріальних благ.

Облік у загальному розумінні означає спостереження, вимірювання та реєстрацію певних природних і суспільних явищ. Виникнення обліку пов'язане з виникненням домашнього господарства, звідси його назва – господарський облік.

Господарський облік історично зумовлений; він виник і розвивався разом із господарською діяльністю людини. Облік ведення домашнього господарства обумовило його назву „ господарський облік ”. Кожній суспільно-економічній формації відповідає свій рівень розвитку господарського обліку. Господарський облік стає системою з появою держави і відкриття перших правил арифметики.

Метою господарського обліку є адекватне відображення фактів господарської діяльності для прийняття рішень.

Зміст господарського обліку пізнають через його *стадії(етани)*:

- спостереження;
- вимірювання;
- реєстрація;
- групування;
- узагальнення.

Господарський облік за своїм призначенням забезпечує інформацією процес управління та його апарат.

В Україні господарський облік поділяють на три види: *оперативний, статистичний, бухгалтерський*, кожен з яких має свої завдання, об'єкти обліку, способи одержання та обробки інформації.

Оперативний облік охоплює різноманітні процеси та операції виробничо-технічного характеру. В результаті керівництво має можливість на основі оперативних даних впливати на виконання виробничої програми, використання усіх видів ресурсів, формування собівартості та інших показників. Даними оперативного обліку працівники бухгалтерії користуються переважно для контролю і підвищення вірогідності бухгалтерського обліку.

Основний *недолік* оперативного обліку – він ведеться різноманітними структурними підрозділами без єдиної методичної системи.

Статистичний облік – це система вивчення і контролю масових суспільних явищ і процесів. Статистичний облік базується, головним чином, на даних оперативного і бухгалтерського обліку. Дані, отримані за рахунок цих видів обліку, обробляються статистичними методами і використовуються для контролю за виконанням показників на мікро- і макрорівні. Таким чином, дані оперативного і статистичного обліку істотно підвищують вірогідність бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік – це система суцільного, безупинного і взаємозалежного відображення і узагальнення господарської діяльності підприємства.

Бухгалтерський облік включає процеси виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання і передачі інформації користувачам для прийняття рішень. Бухгалтерський облік одночасно є наукою і функцією управління.

Засновником науки «бухгалтерський облік» вважається італійський математик Лука Пачолі (1445 – 1515 р.). Його праця «Трактат про рахунки і записи»(1494р.) зіграла вирішальну роль у встановленні бухгалтерського обліку як системи. Ведення бухгалтерії методом подвійного запису завоювало всю Європу, а потім і увесь світ. З розпадом Радянського Союзу Україна почала роботу з реформування системи бухгалтерського обліку з орієнтацією його на ринкову систему.

1.2. Система господарського обліку в Україні

Систему господарського обліку в Україні можна представити за наступною схемою (рисунок 1.1).

В умовах ринкових відносин бухгалтерський облік диференціюється за сферами діяльності та за обліковими функціями.

За сферою діяльності бухгалтерський облік поділяється на *виробничо-господарський, бюджетний і банківський*.

За об'єктами обліку, Планом рахунків, специфікою ведення ці види обліку істотно відрізняються один від одного.

За обліковими функціями бухгалтерський облік поділяється на *фінансовий, податковий і управлінський*.

Фінансовий облік – комплексний системний облік майна, господарської діяльності підприємства через суцільне, повне і безперервне відображення господарських процесів за звітний період. Його ведуть відповідно до законодавства країни та міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку. Суть фінансового обліку полягає в накопиченні інформації про всі аспекти діяльності підприємства. На підставі даних фінансового обліку формується *фінансова звітність* підприємства.



Рисунок 1.1 – Система господарського обліку

Управлінський облік призначений для накопичення інформації, необхідної керівництву для внутрішнього менеджменту поточної виробничої діяльності підприємства. Його введення не регламентується законодавчо, а інформація є конфіденційною, а в деяких випадках складає комерційну таємницю. Здійснюється для формування показників всередині підприємства за окремими сегментами діяльності (центрами відповідальності).

Податковий облік має на меті посилення контрольної-аналітичної функції обліку правильності нарахувань та сплати податків. Здійснюється для формування показників валового доходу та валових витрат з метою обчислення прибутку до оподаткування та податків. Податковий облік регулюється законодавством країни. Він обов'язковий для всіх суб'єктів господарювання і оприлюднюється (декларується) через податкову звітність.

Основне завдання бухгалтера – складання звітності про діяльність підприємства для вимог користувачів. Слід відзначити, що існують поняття бухгалтерської і фінансової звітності.

Бухгалтерська звітність є категорією, значно більш широкою, ніж фінансова. Вона включає до свого складу фінансову звітність, а також деякі інші спеціалізовані форми звітності. Бухгалтерська звітність – важливий інструмент управління підприємством.

1.3. Мета, завдання і функції бухгалтерського обліку

Найважливішим нормативно-правовим документом, що регламентує ведення бухгалтерського обліку, є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV. Від цього часу 16 липня відзначається як професійне свято – День бухгалтера.

Відповідно до Закону *бухгалтерський облік* – це процес виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, збереження і передачі інформації користувачам для прийняття рішень.

Метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, достовірної і неупередженої інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

Основними *завданнями* бухгалтерського обліку є:

- безупинне, суцільне і документальне спостереження за економічними процесами і явищами;
- забезпечення всіх рівнів управлінського персоналу інформацією для прийняття управлінських рішень;
- забезпечення контролю за збереженням майна та законністю здійснення господарських операцій.

Бухгалтерський облік, якому відведена найважливіша роль у системі управління діяльністю підприємства, виконує наступні функції:

1) *Інформаційна функція* бухгалтерського обліку полягає в забезпеченні інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства для потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів (інформація повинна бути правдивою, об'єктивною, своєчасною та оперативною).

2) *Контрольна функція* складається в спостереженні за виконанням планових завдань, забезпеченні збереження майна та ефективному використанні ресурсів, дотриманні чинного законодавства та умов виконання угод і контрактів.

3) *Оціночна функція* бухгалтерського обліку полягає у вимірі та оцінці ресурсів, визначенні вартості та собівартості виробленої продукції, розрахунку результатів діяльності підприємства. Оцінка є результатом вимірювання та ідентифікації об'єктів обліку.

4) *Аналітична функція* полягає в здійсненні на основі первинних і зведених даних економічного аналізу наявності, стану і руху ресурсів та результатів діяльності підприємства із широким застосуванням економіко-статистичних методів та моделювання.

5) *Функція зворотного зв'язку* полягає у формуванні і передачі бухгалтерської інформації про зміни у стані керованого об'єкта. Бухгалтерський облік являє собою систему, на вході якої неупорядковані дані, на виході – упорядкована інформація в результаті її обробки. На цьому етапі формують висновки, чи виконується прийняте рішення, виявляють причини, що вплинули на його невиконання.

Для відображення господарських процесів в обліку застосовують наступні види вимірників.

Натуральні вимірники використовуються, насамперед, для обліку кількості матеріальних цінностей. Вони надають інформацію про забезпечення виробництва сировиною, матеріалами, напівфабрикатами, паливом, комплектуючими, тарою. Натуральними вимірниками можуть бути кг, тн, метри погонні, м², м³, літри тощо.

Трудові вимірники використовуються, головним чином, в обліку трудових ресурсів при нарахуванні заробітної плати, розрахунку продуктивності праці та в інших випадках. Виражаються, зазвичай, в одиницях часу: днях, годинах, хвилинах.

Грошовий (вартісний) вимірник є універсальним. Він забезпечує розрахунок багатьох показників на мікро- і макрорівні (національний дохід, внутрішній валовий продукт). Найбільш широко грошовий вимірник використовується в бухгалтерському обліку для узагальнення облікової інформації, визначення фінансового стану підприємства.

1.4. Принципи бухгалтерського обліку

Особливості бухгалтерського обліку і специфіку його ведення визначають принципи бухгалтерського обліку.

Принципи бухгалтерського обліку – це правила, якими слід керуватися в процесі виміру, оцінки і реєстрації господарських операцій та при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Бухгалтерський облік і фінансова звітність ґрунтуються на наступних принципах:

1) **Принцип автономності** припускає розглядати підприємство як юридичну особу, яка відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства.

2) **Принцип безперервності діяльності** передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність буде продовжуватися далі.

3) **Принцип єдиного грошового вимірника** передбачає вимір і узагальнення всіх операцій підприємства у фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

4) **Принцип історичної (фактичної) собівартості** визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на виробництво і придбання.

5) **Принцип обачності**, відповідно до якого методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат та завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

6) **Принцип нарахування і відповідності доходів та витрат** – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для одержання цих

доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку в момент їхнього виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей.

7) *Принцип періодичності* припускає розподіл діяльності підприємства на визначені періоди часу з метою складання фінансової звітності.

8) *Принцип повного висвітлення* - фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні і потенційні наслідки операцій і подій, які можуть вплинути на рішення, прийняті на її основі.

9) *Принцип послідовності* передбачає постійне (щорічне) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики має бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності.

10) *Принцип превалювання змісту над формою* – операції повинні обліковуватись відповідно до їхньої сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми. Згідно принципу наявність чи відсутність документів або законодавчих актів не завжди є підставою для відображення операцій у бухгалтерському обліку.

Загальне визнання облікових принципів залежить від того, наскільки вони відповідають трьом критеріям: доречності, об'єктивності та здійсненності.

Принцип доречний, якщо інформація про певну господарську одиницю має зміст і принесе користь споживачам інформації.

Принцип об'єктивний, якщо на інформацію не впливають особисті думки, дії чи оцінки тих, хто її готує. Об'єктивність передбачає надійність, відповідність дійсності.

Принцип здійснений, якщо його реалізація не спричиняє надмірних труднощів чи витрат.

1.5. Характеристика користувачів бухгалтерської інформації

Користувачі бухгалтерської інформації – фізичні і юридичні особи, які потребують інформацію про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Користувачами бухгалтерської інформації є:

- Державні органи і громадські організації;
- Юридичні особи, що мають відносини з даним підприємством;
- Фізичні особи (акціонери);
- Закордонні партнери та інвестори.

Стосовно підприємства всі користувачі поділяються на дві групи – внутрішні і зовнішні. Класифікація користувачів облікової інформації наведена на рисунку 1.2.

Внутрішні користувачі входять до складу підприємства. Вони задовольняють свої інформаційні потреби щодо ефективності роботи апарату управління, прибутковості підприємства, збереження робочих місць, оплати праці та пенсійного забезпечення. До них належать: апарат управління підприємством; власники підприємства (акціонери); керівники структурних підрозділів; працівники підприємства.



Рисунок 1.2–Класифікація користувачів облікової інформації

Зовнішні користувачі не входять до складу підприємства. Їх, у свою чергу, прийнято поділяти на 3 групи:

1) Користувачі, які мають *прямий фінансовий інтерес* до результатів діяльності підприємства. До них належать: дійсні та потенційні інвестори; дійсні та потенційні кредитні установи; реальні і потенційні комерційні партнери (покупці, постачальники, замовники); майбутні акціонери.

2) Користувачі, які мають *непрямий фінансовий інтерес* до результатів діяльності підприємства. До їх складу входять: органи державного управління економікою (Міністерство економіки, Держкомстат, МФУ, НБУ); податкові органи; професійні учасники фондового ринку (дилери, брокери, фондова біржа, депозитарії).

Органи державного управління використовують звітність підприємств з метою узагальнення, аналізу, оцінки їхньої господарської діяльності, а також з метою здійснення контролю за діяльністю підприємств.

3) До користувачів *без фінансового інтересу* належать аудиторські фірми, фінансові аналітики та радники, судові та арбітражні органи, громадські організації, профспілки.

Зовнішні користувачі бухгалтерської звітності мають можливість:

- Прийняти рішення про ділове співробітництво з партнером;
- Уникнути видачі кредитів ненадійним партнерам;
- Оцінити доцільність придбання активів того чи іншого підприємства;
- Правильно будувати відносини з замовником;
- Оцінити фінансовий стан потенційних партнерів;
- Прогнозувати можливі ризики діяльності.

Бухгалтерський облік існує у визначеному економічному просторі. За допомогою його можна документально описати взаємини всіх суб'єктів господарської діяльності (контрагентів).

Контрагент – особа чи установа, що прийняла на себе ті чи інші зобов'язання за договорами або відповідно до чинного законодавства.

Контрагентами можуть виступати:

- *держава*, яка надає права підприємству, здійснює його фізичний і правовий захист, та стягує податки;
- *регіональні і місцеві органи*, що дублюють функції держави в міру своєї компетенції;
- *банки*, де зберігаються кошти підприємства і здійснюються розрахунки з іншими контрагентами;
- *органи соціального страхування*, що акумулюють внески на потреби соціального страхування;
- *податкова адміністрація*, що контролює розрахунки за податковими платежами;
- *аудиторська служба*, яка свідчить про вірогідність офіційної звітності підприємства;
- *підприємства* в особі персоналу, який являється його представником.

Питання для самоконтролю:

- 1) Види господарського обліку.
- 2) Вимірники, що використовують у господарському обліку.
- 3) Визначення бухгалтерського обліку.
- 4) Завдання бухгалтерського обліку.
- 5) Праця італійського математика, яка сприяла становленню обліку як науки.
- 6) Головний нормативно-правовий документ державного регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності.
- 7) Підсистеми бухгалтерського обліку, їх сутність.
- 8) Характеристика користувачів бухгалтерської інформації.
- 9) Класифікація зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації.
- 10) Класифікація внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації.

ТЕМА2. ПРЕДМЕТ І МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Предмет, об'єкти і суб'єкти бухгалтерського обліку

2.2. Сутність і елементи методу бухгалтерського обліку

2.3. Класифікація господарських засобів за розміщенням і функціональною роллю

2.4. Класифікація господарських засобів за джерелами утворення і цільовим призначенням

2.5. Господарські операції і факти в обліку

2.1. Предмет, об'єкти і суб'єкти бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік, як і всі економічні науки, має свій предмет, об'єкт і суб'єкт.

Суб'єкт бухгалтерського обліку – суб'єкт господарювання в особі підприємства, організації, установи, підприємця тощо.

Суб'єкт господарювання, як правило, наділений майном, здійснює господарську діяльність, спрямовану на отримання фінансового результату і зобов'язаний вести бухгалтерський облік і складати звітність.

Предметом бухгалтерського обліку є інформація про *об'єкти обліку*, необхідна внутрішнім користувачам для здійснення процесу управління і зовнішнім користувачам для прийняття рішень.

Сутність предмета бухгалтерського обліку розкривається через його об'єкти.

Об'єкт бухгалтерського обліку – конкретні господарські засоби (майно), джерела їх утворення, господарські процеси і результати господарських процесів.

В узагальненому виді об'єкти обліку можна поділити на чотири групи:

1) **Господарські засоби** – сукупність матеріальних, нематеріальних і грошових цінностей, а також юридичних відносин даного підприємства з іншими;

2) **Джерела утворення майна** (капітал) – комплекс об'єктів бухгалтерського обліку, поділених на дві групи: *власний* капітал і *позиковий* (залучений) капітал;

3) **Господарські процеси** складають основу господарської діяльності підприємства і включають: процес постачання (заготівлі виробничих запасів); процес виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг; процес реалізації;

4) **Результати господарських процесів**, що формуються у вигляді економії або перевитрат; прибутку або збитку.

Господарські процеси на підприємстві реалізуються в результаті господарської діяльності, під якою розуміється спрямування власного і позикового капіталу, ресурсів (майна) підприємства в кругообіг, ціль якого визначається видом господарювання. Господарський процес в узагальненому вигляді – це взаємозв'язок засобів праці, предметів праці, та живої праці.

В процесі кругообігу господарські засоби змінюють свою форму та вартість, тобто проходять операційний цикл.

Операційний цикл – це проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отримання коштів від реалізації виробленої продукції, або товарів і послуг.

Процес постачання – це стадія операційного циклу, на якій гроші перетворюються в засоби виробництва і ресурси праці. Підприємство в результаті забезпечується матеріальними і трудовими ресурсами. При цьому об'єктами обліку є витрати на придбання ресурсів та їх заготівлю.

Процес виробництва – це стадія операційного циклу, на якій створюється продукт праці шляхом поєднання засобів виробництва з робочою силою. Об'єктами обліку на цій стадії є витрати на сировину, матеріали, паливо, енергію, амортизація, що складають собівартість продукції.

Процес реалізації – це стадія операційного циклу, на якій реалізують вироблену товарну продукцію, і остання набирає грошової форми, що дає можливість здійснення наступного операційного циклу. В процесі реалізації об'єктами обліку є витрати, пов'язані з відвантаженням та реалізацією продукції, обчислення доходу та прибутку від реалізації продукції.

2.2. Сутність і елементи методу бухгалтерського обліку

Для забезпечення необхідної інформації про стан майна, зобов'язань і капіталу в бухгалтерському обліку застосовуються різні способи відображення господарських операцій. Сукупність цих способів складає метод бухгалтерського обліку («метод» в перекладі з грецької означає «дослідження»). **Методологія** – це вчення про методи, за допомогою яких пізнають об'єкт дослідження (бухгалтерський облік) як предмет науки.

Метод бухгалтерського обліку – система способів і прийомів, що забезпечує суцільне, безупинне і взаємозалежне відображення об'єктів бухгалтерського обліку з метою збереження майна, контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових, фінансових ресурсів і управління підприємством.

Кожен спосіб або прийом бухгалтерського обліку формується за допомогою певних інструментів, які називають **елементами методу**.

Елементами методу бухгалтерського обліку є:

- документування та інвентаризація;
- оцінка і калькулювання;
- рахунки і подвійний запис;
- баланс і звітність.

Інформація за кожним етапом обліку формується за допомогою певних елементів методу бухгалтерського обліку (таблиця 2.1):

Таблиця 2.1– Етапи бухгалтерського обліку

Етапи бухгалтерського обліку	Елементи методу
Систематичне і хронологічне спостереження	Документування та інвентаризація
Вимірювання економічних процесів і Господарських засобів	Оцінка і калькулювання
Реєстрація і класифікація даних з метою їх систематизації	Рахунки та подвійний запис
Узагальнення інформації з метою складання звітності і забезпечення нею користувачів	Баланс і звітність

Наведені елементи в сукупності, єдності і взаємозв'язку забезпечують технологію облікового процесу.

Документування – це початок і основа облікового процесу. Кожна господарська операція фіксується за допомогою документа, заповненого з дотриманням певних вимог, що надають йому юридичної сили.

Інвентаризація – метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку. Контролює наявність та рух майна, заборгованості, діяльності матеріально-відповідальних осіб.

Оцінка – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. За допомогою оцінки натуральні і трудові показники перераховують у вартісні.

Калькулювання – це метод обчислення собівартості виготовленої продукції або виконаних робіт, наданих послуг. Суть методу в обґрунтуванні, визначенні та розподілі витрат, які належать до того чи іншого об'єкта калькулювання (окремого виробу, замовлення, процесу тощо).

Бухгалтерські рахунки – це локальна інформаційна система для поточного групування економічно однорідних об'єктів обліку. Рахунок відображає стан та рух засобів, їх джерел та господарських процесів.

Подвійний запис – метод відображення господарських операцій на рахунках, техніка бухгалтерського обліку. Подвійний запис є важливим технічним і контрольним прийомом.

Бухгалтерський баланс – метод узагальнення даних через рахунки і подвійний запис. Містить дані для аналізу фінансового стану підприємства.

Бухгалтерська звітність – це впорядкована система взаємопов'язаних економічних показників господарської діяльності підприємства за звітний період.

Практичне застосування кожного елемента методу обумовлене нормативно-законодавчими актами.

2.3. Класифікація господарських засобів за розміщенням і функціональною роллю

Об'єкти бухгалтерського обліку, які належать до господарських засобів, групують за двома ознаками:

- за розміщенням (місцями використання);
- за часом використання (функціональною роллю).

Групування господарських засобів за наведеними ознаками зображено на рисунку 2.1.



Рисунок 2.1 – Групування господарських засобів за ознаками

В свою чергу, *Засоби у сфері виробництва* включають засоби праці і предмети праці.

До складу *засобів праці* входять:

1) *Основні засоби* – сукупність матеріальних цінностей, що беруть участь у процесі виробництва тривалий (більш року) період (будинки і споруди; машини й устаткування; транспортні засоби; інструмент і господарський інвентар; земельні ділянки і багаторічні насадження тощо);

2) *Інші необоротні матеріальні активи* (бібліотечні фонди; тимчасові споруди; природні ресурси; предмети прокату тощо);

3) *Нематеріальні активи* – довгострокові активи, що не мають матеріальної форми, та утримуються підприємством терміном більш одного року з метою одержання економічної вигоди (права користування природними ресурсами, майном, права на об'єкти промислової власності, авторські права);

До складу **предметів праці належать:**

1) *Виробничі запаси* – це сировина і матеріали, паливо, тара, запчастини, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби тощо, які утримують на підприємстві для виробництва або подальшого продажу;

2) *Незавершене виробництво;*

3) *Напівфабрикати власні;*

4) *Тварини на вирощуванні та відгодівлі;*

5) *Товари на складі.*

Засоби у сфері обігу включають:

1) *Предмети обігу:* готова продукція на складі; товари в торгівлі; предмети постачання і збуту;

2) *Грошові кошти та їх еквіваленти:* у касі; на поточних рахунках; на валютних рахунках.

Еквіваленти грошових коштів – короткострокові фінансові інвестиції, що вільно конвертуються в грошові кошти.

3) *Грошові кошти в розрахунках:* з покупцями; з підзвітними особами; з дебіторами; за векселями одержаними; за авансами виданими; за поточними фінансовими інвестиціями.

Дебітори – юридичні і фізичні особи, які в результаті минулих подій заборгували підприємству певні суми коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на визначену дату.

Короткострокові фінансові інвестиції – вкладення в цінні папери інших підприємств на термін не більший року.

4) *Засоби, що обслуговують сферу обігу:* будинки торгівельно-складські; торговельно-складське обладнання та інвентар.

Засоби невиробничої сфери включають:

1) будівлі культурно-побутового призначення, охорони здоров'я і житловий фонд;

2) устаткування та інвентар;

3) матеріали, продукти, паливо, медикаменти для невиробничої сфери.

Довгострокові (необоротні) засоби – це сукупність майнових цінностей, які багаторазово беруть участь у господарській діяльності підприємства. Вони включають наступні об'єкти обліку:

1) *основні засоби;*

2) *незавершені капіталовкладення* – вкладення коштів в об'єкти незавершеного будівництва;

3) *довгострокові фінансові інвестиції* – вкладення в цінні папери інших підприємств (акції, облигації) на період, більший року;

4) *нематеріальні активи;*

5) *довгострокова дебіторська заборгованість* – сума заборгованості, що буде погашена після 12-ти місяців з дати балансу.

Короткострокові (оборотні) засоби – це сукупність майнових цінностей, які обслуговують поточну господарську діяльність підприємства і

повністю споживаються протягом одного операційного циклу. Включають такі об'єкти обліку:

- 1) виробничі запаси;
- 2) незавершене виробництво;
- 3) готова продукція;
- 4) кошти, їх еквіваленти і розрахунки.

2.4. Класифікація господарських засобів за джерелами утворення і цільовим призначенням

Господарські засоби формуються за рахунок власних і позикових (залучених) коштів. Джерела утворення господарських засобів в умовах ринку називають *капіталом*. Тому за джерелами утворення та цільовим призначенням господарські засоби поділяються на:

- Джерела власного капіталу;
- Джерела позикового капіталу.

Групування джерел господарських засобів за наведеними ознаками зображено на рисунку 2.2.

Власний капітал визначається вартістю його майна, що обчислюється як різниця між вартістю майна підприємства і позиковими (залученими) коштами.

Джерела утворення власного капіталу поділяються на дві частини:

- Інвестований власником капітал (статутний та пайовий);
- капітал, створений в процесі господарської діяльності (додатковий та резервний капітал, нерозподілений прибуток).

1) *Статутний капітал* відображає зафіксовану в установчих документах суму внесків засновників (власників) у майно підприємства.

2) *Пайовий капітал* складається із сум пайових внесків членів споживчих товариств, колективних сільських господарств, що одержали колективну власність у результаті розподілу на паї;

3) *Додатковий вкладений капітал*, що збільшує вартість власного капіталу за рахунок емісійного доходу акціонерного товариства від продажу власних акцій за ціною, вище номінальної; або за рахунок капіталу, вкладеного засновниками понад статутний капітал;

4) *Інший додатковий капітал*, що збільшує вартість власного капіталу за рахунок приросту вартості основних засобів за їх переоцінкою або у випадках безкоштовного надходження майна від фізичних і юридичних осіб.

5) *Резервний капітал* є додатковим внутрішнім фінансовим ресурсом підприємства. Резервний капітал створюється під резерв сумнівних боргів, на виплату дивідендів за привілейованими акціями, на розрахунки з кредиторами при ліквідації підприємства, форс-мажорні обставини тощо.

6) *Нерозподілений прибуток* – сума перевищення доходів над витратами від усіх видів діяльності за звітний період.



Рисунок 2.2–Групування джерел господарських засобів за ознаками

У практиці бухгалтерського обліку до власних джерел відносять також *забезпечення та цільове фінансування*.

Забезпечення – це зобов'язання, щодо якого сума або час майбутніх платежів не визначені.

Цільове фінансування – кошти, отримані з бюджету або цільових спеціальних фондів, які не підлягають поверненню.

Джерела позикових коштів (позиковий капітал) можуть бути довгостроковими і поточними та мають форму зобов'язань.

До **позикових** коштів належать кредити, що надають банки або інші кредитні установи на умовах забезпечення, повернення, платності та цільового характеру використання.

Залежно від терміну кредити поділяються на довгострокові (понад рік) і короткострокові (до року).

За цільовим характером *довгострокові кредити* надають під придбання основних засобів, капітальне будівництво, модернізацію, реконструкцію виробництва. *Короткострокові кредити* надають під товарно-матеріальні цінності і видачу зарплати (в окремих випадках).

До *залучених* джерел формування господарських засобів належать ті, якими тимчасово користується підприємство до повернення їх дійсному власнику. Вони містять грошові кошти акціонерів, кредиторську заборгованість і поточні зобов'язання за розрахунками.

Кредиторська заборгованість – це заборгованість підприємства перед іншими фізичними і юридичними особами за отриману від них продукцію, надані послуги чи виконані роботи.

Кредиторська заборгованість виникає перед постачальниками, за векселями виданими, перед іншим кредиторами.

Поточні (короткострокові) зобов'язання – такі, що мають бути погашені протягом 12-ти місяців, починаючи з дати балансу. Всі інші зобов'язання є *довгостроковими*.

Поточні зобов'язання виникають по розрахунках з бюджетом, позабюджетними фондами, з одержаних авансів, із працівниками і власниками підприємства, з органами соціального страхування тощо.

2.5. Господарські операції і факти в обліку

Господарська діяльність підприємства являє собою сукупність господарських операцій.

Господарська операція – дія або подія, що викликає зміну в структурі і активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства.

Кожній господарській операції притаманні наступні ознаки:

- час і місце здійснення господарської операції;
- об'єкти, що складають господарську операцію (речовинні елементи, гроші, цінні папери, майнові права тощо);
- суб'єкти(юридичні та фізичні особи);
- ціни, норми, розцінки, що використані при оформленні господарської операції.

За місцем здійснення операції можна розділити на:

- операції, здійснювані на підприємстві;
- операції, здійснювані між підприємствами в межах держави;
- операції між підприємствами різних держав.

Усі господарські операції оформляються документально.

Як свідчить практика, одні операції – швидкоплинні, інші здійснюються тривалий час. У бухгалтерському обліку знаходять відображення тільки при завершенні господарської операції.

На практиці бухгалтер повинний вирішувати три питання щодо господарської операції:

- 1) коли здійснилася господарська операція (проблема ідентифікації);
- 2) вартісний вираз господарської операції (проблема оцінки);
- 3) як класифікувати господарську операцію (проблема класифікації).

Класифікація господарської операції вимагає економічної і юридичної її характеристики.

Господарські операції являють собою дію, спрямовану на досягнення певних результатів.

При цьому деякі явища, що впливають на активи і зобов'язання підприємства, виникають не в результаті господарської операції. Їх прийнято називати **господарським фактом**.

Господарським фактом може бути:

- перехід власності від одного власника до іншого у володіння, розпорядження або використання;
- втрата власності внаслідок стихійного лиха або форс-мажорних обставин.

Господарські операції підлягають:

- 1) *Спостереженню* (за допомогою інвентаризації або через документи);
- 2) *Вимірюванню* господарських засобів і процесів;
- 3) *Реєстрації* шляхом відображення інформації на різних носіях;
- 4) *Групуванню*, тобто поділу зібраних даних на класифікаційні групи;
- 5) *Балансовому узагальненню*, що включає операцію забезпечення

тотожності між взаємно контрольованими підсумками.

В процесі *спостереження* з'ясовується зміст облікового етапу і формується його назва і назва доказів. (Доказ у перекладі з латинської «documentum» – документ).

В процесі *реєстрації* забезпечується доказовість господарського факту шляхом складання матеріального носія доказу – документа (папір, дискета, магнітофонна плівка), де зафіксована інформація для доказу.

У процесі *угруповання* здійснюється систематизація даних носіїв інформації (документів) методом подвійного запису (відповідно до вимог управління) у спеціальних формах (облікових реєстрах).

У процесі *узагальнення* складається баланс на підставі різних облікових реєстрів, контрольних і аналітичних таблиць. Баланс є формою фінансової звітності, що максимально узагальнює і дозволяє контролювати результати обліку.

Питання для самоконтролю:

- 1) Характеристика складових об'єктів бухгалтерського обліку.
- 2) Сутність та склад необоротних активів.
- 3) Сутність та склад оборотних активів.
- 4) Сутність та склад довгострокових зобов'язань.
- 5) Сутність та склад поточних зобов'язань.
- 6) Сутність та склад власного капіталу

ТЕМА 3. МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЇХ ВИКОРИСТАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

3.1. Сутність методу бухгалтерського обліку

3.2. Загальна характеристика методичних прийомів бухгалтерського обліку

Сутність методу бухгалтерського обліку

Метод бухгалтерського обліку – це система способів або прийомів, за допомогою яких об'єкти обліку відображаються та узагальнюються у грошовій оцінці за економічно однорідними ознаками з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективного використання виробничих ресурсів, для забезпечення збереження власності і досягнення найбільшої ефективності господарської діяльності.

Враховуючи те, що облік є діяльністю з послідовним процесом переробки даних в інформацію, використовуються різні методи в залежності від етапів формування інформаційних потоків:

1 етап – хронологічне і постійне в часі систематичне спостереження за об'єктами обліку – через документування та інвентаризацію;

2 етап – вимірювання величини господарських засобів та джерел їх формування, господарських процесів та їх результатів – через оцінку і калькулювання в єдиний грошовий вимірник;

3 етап – реєстрація та класифікація даних про зміни об'єктів обліку з метою їх систематизації за видами через подвійне їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку;

4 етап – узагальнення інформації з метою складання бухгалтерського балансу і звітності.

Таким чином, всі перелічені елементи методу бухгалтерського обліку за етапами облікової діяльності групуються в чотири пари:

- документація та інвентаризація;
- оцінка та калькуляція;
- рахунки та подвійний запис;
- бухгалтерський баланс і звітність.

Методичні способи і прийоми, що використовуються для відображення об'єктів обліку на всіх етапах облікового процесу, становлять систему взаємопов'язаних елементів методу бухгалтерського обліку.

Документування – це спосіб відображення об'єктів бухгалтерського обліку (господарських засобів, коштів, джерел їх утворення та господарських процесів) у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо) після або в момент завершення операцій з ними.

Документування господарських операцій у первинних документах надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку. При розв'язанні конфліктів між господарюючими суб'єктами чи особами в судових органах правильно оформлені документи набувають доказово-правового значення.

Первинні документи накопичуються за видами та звітними періодами, опрацьовуються в бухгалтерії, після чого здаються в архів підприємства або знищуються з урахуванням термінів зберігання відповідно до діючого законодавства.

Незважаючи на документування, для постійної перевірки достовірності даних бухгалтерського обліку необхідно їх зіставляти з фактичними даними. Це стає можливим завдяки інвентаризації, під час якої перевіряється фактична наявність матеріальних цінностей, грошових коштів, кредиторської і дебіторської заборгованості. В результаті інвентаризації або підтверджуються облікові дані, або виявляються не обліковані цінності та допущені втрати, нестачі і пересортиці.

Інвентаризація (дослівно з латинської – опис майна) – це спосіб виявлення фактичної наявності і стану господарських засобів, коштів підприємства та джерел їх утворення на певну дату. Інвентаризація об'єктів обліку здійснюється через вимірювання, зважування, перерахунок, звірення. На основі даних інвентаризації роблять коригування облікових даних про наявність і стан об'єктів обліку, оскільки у процесі господарської діяльності можливі природний убуток, часткове псування та розкрадання майна підприємства, помилки при розрахунках та обчисленнях.

Проведення інвентаризації потребує нормативно встановленої процедури. **Вирізняють різні види інвентаризації** – за об'єктами обліку, цілями та часом проведення. Інвентаризація є обов'язковою перед складанням річної Фінансової звітності.

Проведення якісної інвентаризації неможливе без попередньо виконаного документування, оскільки його результати залежать від зіставлення інвентаризаційних та облікових даних про господарські операції у первинних документах. Крім того, зв'язок інвентаризації існує також з іншими прийомами бухгалтерського обліку. Так, результатом проведення інвентаризації можуть бути, наприклад, встановлення факту знецінення матеріальних цінностей, що потребує визначення уціненої вартості, тобто проведення етапу вимірювання шляхом оцінки.

Вимірювання об'єктів обліку проводиться з метою встановлення їх кількісних характеристик, які з'являються (купаються, обмінюються тощо) або змінюються (уцінюються, дооцінюються) під час господарських операцій. Особливістю етапу вимірювання є дотримання принципів єдиного грошового вимірника, обачності, історичної (фактичної) собівартості. Способом бухгалтерського обліку на цьому етапі є оцінка, яка передбачає вираження вартості господарських засобів та джерел їх утворення у грошовому вимірнику. **Оцінювання** – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку.

За допомогою оцінювання натуральні і трудові характеристики (вимірники) господарських засобів перераховують у вартісні. В бухгалтерському обліку оцінювання об'єктів обліку ґрунтується переважно на показникові фактичних витрат на їх створення чи придбання (історичної собівартості).

Окремим видом оцінки є калькуляція, або оцінка вартості такого об'єкта бухгалтерського обліку, як готова продукція (роботи, послуги) у розрахунку на весь обсяг або на окрему її одиницю.

Калькулювання (з латинської – обчислення) – це метод обчислення собівартості виготовлення одиниці товарно-матеріальних цінностей або одиниці виконаних робіт. Суть методу полягає у тому, що обґрунтовують, визначають і розподіляють витрати, які належать до того чи іншого об'єкта калькування (виробу, процесу, замовлення тощо).

Калькулювання забезпечує визначення **собівартості** – суми витрат, пов'язаних із процесами постачання, виробництва та збуту. В процесі постачання визначається собівартість придбання (постачання, закупівлі), виробництва – виробнича собівартість, збуту – собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

Після вартісної оцінки змін об'єктів обліку, інформація про це реєструється та накопичується шляхом її систематизації.

Систематизація облікової інформації має в якості прийомів бухгалтерського обліку рахунки та подвійний запис. Господарські операції, що відображені в документах, реєструються за допомогою спеціальних таблиць, які називаються рахунками.

Рахунки – спосіб групування однорідних за економічним змістом засобів, джерел та господарських процесів для їх поточного відображення у бухгалтерському обліку, а також для здійснення контролю.

Кількість об'єктів обліку визначає кількість рахунків. Наприклад, рахунок "Основні засоби" в табличній формі може відображати вартість придбаного обладнання та вартість проданих споруд протягом звітного періоду, а також обов'язково вартість усіх основних засобів підприємства на початок та кінець звітного періоду.

В Україні існує єдиний План рахунків, за яким працюють усі підприємства. Така уніфікація забезпечує єдність облікових записів на різних підприємствах, спрощує опрацювання державними органами управління статистичної інформації, яка базується на даних бухгалтерського обліку, створює умови для порозуміння між бухгалтерами, оскільки рахунки - це мова спілкування спеціалістів у галузі бухгалтерського обліку.

Свої окремі плани рахунків мають бюджетні та банківські установи. Це пояснюється відмінностями засобів та процесів, що обліковуються в таких установах.

Господарські операції реєструються на рахунках **подвійним записом** – одночасним і взаємопов'язаним відображенням кожної операції у двох рахунках. Необхідність в цьому пояснюється тим, що здійснення господарської операції пов'язано з одночасною зміною як мінімум двох об'єктів обліку.

Подвійний запис – це відображення у бухгалтерському обліку кожної господарської операції два рази: у дебеті одного та одночасно у кредиті іншого рахунку на одну й ту саму суму. Подвійний запис дає змогу здійснювати балансовий контроль бухгалтерської інформації, тобто контролювати

правильність і законність використання господарських засобів і джерел їх формування.

Наприклад, у разі придбання сировини – запаси сировини збільшуються, а сума грошей на розрахунковому рахунку зменшується; у разі використання купленої сировини для виготовлення продукції – запаси сировини зменшуються, а запаси незавершеного виробництва зростають. Таким чином, подвійний запис за своєю суттю відображає кругообіг засобів у господарській діяльності підприємств.

Узагальнення даних бухгалтерського обліку здійснюється за звітний період за допомогою балансу та звітності.

Бухгалтерський баланс – це спосіб групування і відображення наявності й стану господарських засобів підприємства за складом і розміщенням та джерелами утворення на певну дату в узагальненому вартісному вимірнику. Бухгалтерський баланс є однією з основних форм бухгалтерської фінансової звітності.

Інакше кажучи, бухгалтерський баланс системно представляє майновий стан підприємства в грошовій оцінці на певний момент через *рівність* господарських засобів із джерелами їх утворення. Узагальнення облікової інформації в балансі стає можливим завдяки даним про зміни об'єктів обліку, що накопичувалися на рахунках подвійним записом.

Але, крім стану об'єктів обліку, для прийняття рішень в управлінні підприємством необхідна інформація про рух основних засобів, виробничих запасів, структуру собівартості тощо. З цією метою в бухгалтерському обліку складаються відповідні форми звітності у вигляді таблиць, у яких окремо систематизуються дані поточного обліку про будь-які об'єкти обліку.

Бухгалтерська звітність – сукупність способів і прийомів узагальнення даних поточного обліку і впорядкована система взаємопов'язаних економічних показників виробничо-господарської діяльності підприємства за звітний період.

Бухгалтерську звітність заповнюють на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку з певною системою їх групування.

Методичні прийоми бухгалтерського обліку взаємопов'язані, доповнюють один одного і в сукупності становлять єдине ціле – метод бухгалтерського обліку.

3.2. Загальна характеристика методичних прийомів бухгалтерського обліку

Для забезпечення необхідної інформації про стан та використання активів, зобов'язань і капіталу в бухгалтерському обліку застосовуються різні методичні прийоми відображення господарських операцій.

Методичні прийоми бухгалтерського обліку – це система засобів, яка забезпечує суцільне, безперервне і взаємозв'язане відображення (в грошовій оцінці) об'єктів бухгалтерського обліку з метою збереження майна, контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів та управління підприємством.

Більшість методичних засобів бухгалтерського обліку реалізується для здійснення фахівцями бухгалтерського обліку його контрольної функції.

Методичні прийоми і способи бухгалтерського обліку поділяються на дві групи: загальнонаукові і часткові наукові методи дослідження.

Загальнонаукові методи є сукупністю принципів і категорій матеріалістичної діалектики та загальнонаукової теорії пізнання. Вони базуються на використанні таких прийомів, як аналіз і синтез, індукція і дедукція, абстрагування і конкретизація, аналогія і моделювання, системний і функціонально-вартісний аналіз.

Аналіз – прийом дослідження, який включає в себе вивчення предмета дослідження, способу уявного або практичного розчленування його на складові елементи. Кожна з виокремлених частин аналізується самостійно в межах єдиного цілого.

Синтез – прийом вивчення об'єкта в його цілісності, єдності і взаємозв'язку його частин. На практиці необхідно поєднувати синтез з аналізом, оскільки це дає змогу з'єднати об'єкти, розчленовані в процесі аналізу, встановити їхній взаємозв'язок і пізнати предмет як єдине ціле.

Індукція – прийом дослідження, за якого загальний висновок про ознаки численних елементів об'єкта складають на підставі вивчення лише їх частини, тобто від окремого до загального.

Дедукція – досліджує стан об'єкта дослідження в цілому, а потім - за його складовими елементами, тобто висновок складається від загального до окремого.

Абстрагування - прийом, який дає змогу способом абстракції переходити від конкретних об'єктів до загальних понять і законів розвитку.

Конкретизація – всебічне дослідження об'єктів у якісній багатогранності реального існування. Досліджується стан об'єктів у зв'язку з певними умовами існування та їх історичного розвитку.

Аналогія – прийом наукового дослідження, за яким пізнання одних об'єктів досягається на основі подібності їх до інших. Метод аналогії ґрунтується на подібності деяких сторін різних об'єктів.

Моделювання – прийом наукового пізнання, який ґрунтується на заміні явища на його аналог, модель, що містить риси оригіналу. У разі втрати або знищення документів на підприємстві застосовує прийом моделювання. Відновлення втрачених документів досягається через побудову моделі, причому відновлюються не самі документи, а відображені в них господарські операції. Інформація, одержана за допомогою моделювання, оцінюється на основі взаємопогоджуваності бухгалтерських документів стосовно тієї чи іншої форми бухгалтерського обліку.

Системний аналіз – вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему. На практиці його використовують для оцінки поведінки об'єктів системи з усіма факторами, що впливають на його функціонування.

Функціонально-вартісний аналіз вивчає об'єкти на стадії інженерної підготовки виробництва, включаючи проектування і функціонування складних

систем оцінюють їх вартісні показники (наприклад, установа вартості виробничого браку).

Частково наукові методи дослідження - це прийоми, вироблені практичною роботою на основі досягнень економічної науки.

До частково наукових методів дослідження належать такі прийоми:

- 1) розрахунково-аналітичні;
- 2) документальні;
- 3) органолептичні;
- 4) узагальнення, оцінка та реалізація результатів.

I. Розрахунково-аналітичні прийоми включають:

- Економічний аналіз;
- Статистичні розрахунки;
- Економіко-математичні методи.

II. Документальні прийоми включають:

- формальну й арифметичну перевірку документів;
- нормативно-правову оцінку відображених у документах господарських операцій;
 - логічний контроль об'єктивної можливості виконання документально оформлених господарських операцій;
 - повне і вибіркоче спостереження;
 - зустрічну перевірку документів або записів у облікових регістрах через порівняння їх з однойменними чи взаємозв'язаними даними підприємств і організацій, з якими підприємство має господарські зв'язки;
 - спосіб зворотного рахунку, що ґрунтується на попередній експертній оцінці матеріальних витрат, з метою подальшого визначення величини безпідставних списувань сировини та матеріалів на виробництво окремих видів продукції; о оцінку законності й обґрунтованості господарських операцій за даними кореспондуючих рахунків бухгалтерського обліку.

Документальна перевірка включає встановлення відповідності операції, відображеної в документах, нормативним актам, а також арифметичну перевірку документів, визначення правильності їх оформлення. Головними елементами документальної перевірки є з'ясування правильності складання первинної документації господарських операцій та обґрунтованості відображення операцій на рахунках і в регістрах бухгалтерського обліку способом подвійного запису; указаних цін, розцінок, а також таксування; відображення господарських операцій у підсумковому документі - бухгалтерському балансі та звітності.

Під час перевірки бухгалтерських записів порівнюються записи в облікових регістрах з відповідними первинними та зведеними бухгалтерськими документами, які є основою для записів. При цьому перевіряється арифметична відповідність підсумків, наведених в облікових регістрах. Це дозволяє виявляти необґрунтовані первинними документами записи, встановлювати віднесення сум не на відповідні рахунки, що усуває можливість приховати розкрадання.

Методи дослідження облікової інформації можна розділити на такі групи:

1) Прийоми дослідження окремого документа.. До цієї групи процедур належать:

а) перевірка документа за формою (мають бути наявні всі обов'язкові реквізити);

б) арифметична перевірка (встановлюється правильність підсумкових показників, нарахованих як за горизонтальними, так і за вертикальними графами);

в) нормативно-правова перевірка (перевірка здійснених операцій на відповідність чинному законодавству і нормативно-правовим актам).

2) Прийоми дослідження кількох документів, які відображають одну й ту саму або взаємозв'язані операції. До цієї групи процедур належать:

а) зустрічна перевірка (мета такого зіставлення - встановити тотожність даних, які містяться в усіх примірниках відповідного документа).

Зустрічна перевірка документів полягає в порівнянні окремих примірників одного й того самого документа, які перебувають у різних організаціях, а також документів, пов'язаних між собою однією операцією. Різновидом прийому зіставлення документів є також порівняння даних аналітичного обліку з даними синтетичного обліку з метою встановлення можливих розбіжностей між ними;

б) взаємний контроль (зіставляються різні документи і облікові дані, в яких прямо чи опосередковано відображається операція, що перевіряється. Зіставлятися можуть дані фінансового, управлінського й оперативного обліку).

Зіставлення документів – прийом взаємного їх контролю – використовується в разі перевірки двох або кількох документів, пов'язаних єдністю операцій. Наприклад, видаткові документи на відпущення товарів можуть бути порівняні з дорожніми листками або іншими транспортними документами, що свідчать про перевезення цих товарів; відомість на видачу зарплати - з нарядами, де вказано характер і обсяг виконаної роботи; грошові суми, оприбутковані за касовими звітами – з виписками банку та відомостями про рух товарно-матеріальних цінностей і тари тощо.

3) Прийоми перевірки відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку. До них, зокрема, належить поновлення кількісно-сумарного обліку, яке полягає в тому, що на підставі первинних документів повністю встановлюється кількісний облік. Це дає можливість оцінити законність і обґрунтованість господарських операцій за даними кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку.

III. Органолептичні прийоми включають:

а) контрольні заміри робіт, що застосовуються для перевірки наявності виконаних будівельно-монтажних робіт, обсягів виробництва, робіт і послуг;

б) суцільні (безперервні) спостереження - прийом статистичного контролю фактичного стану об'єкта;

в) вибіркові спостереження - прийом статистичного дослідження якісних характеристик об'єкта, коли суцільний контроль технічно неможливий (наприклад, для визначення дефектів товарів, які надходять у торгівлю);

г) технологічні експертизи - прийом контролю інженерної і технічної підготовки виробництва, а також якості продукції, що випускається (наприклад, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, який застосовується для визначення обґрунтованості норм витрат матеріальних ресурсів, і вихід готової продукції);

д) службове розслідування – сукупність прийомів перевірки дотримання службовими особами та іншими працівниками нормативно-правових актів, що регулюють виробничі відносини в різних галузях народного господарства;

е) експеримент – науково організований дослід з метою експертного дослідження результатів виконаних процесів.

IV. Методичні прийоми узагальнення, оцінювання і реалізації результатів можна поділити на

- прийоми загальної методики, які є однаковими для всіх видів контролю (методи економічного аналізу, прийоми документального дослідження і методи фактичного контролю);

- прийоми часткової методики, які застосовуються на конкретному підприємстві.

Отже, методичні прийоми бухгалтерського обліку взаємопов'язані, доповнюють один одного і в сукупності становлять єдине ціле – метод бухгалтерського обліку.

Методичні прийоми (способи), що використовуються для дослідження об'єктами обліку на всіх етапах облікового процесу, становлять систему взаємопов'язаних елементів методу бухгалтерського обліку.

Питання для самоконтролю:

- 1) В чому полягає метод бухгалтерського обліку?
- 2) Надати характеристику документування?
- 3) В чому полягає сутність інвентаризації?
- 4) Надати характеристику прийомам бухгалтерського обліку – оцінці і калькулювання;
- 5) Надати характеристику прийомам бухгалтерського обліку – рахункам і подвійному запису?
- 6) За допомогою яких прийомів здійснюється узагальнення ведення обліку?
- 7) Надати характеристику методичним прийомам бухгалтерського обліку.

ТЕМА4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

- 4.1. Сутність і побудова балансу
- 4.2. Структура і зміст активу балансу
- 4.3. Структура і зміст пасиву балансу
- 4.4. Класифікація бухгалтерських балансів
- 4.5. Вплив господарських операцій на зміни в балансі

4.1. Сутність і побудова балансу

Оперативне управління господарюючим суб'єктом вимагає достовірних і точних даних про стан і наявність господарських засобів, їх склад і розміщення, а також про джерела їх формування і цільове призначення. Таку інформацію отримують за допомогою бухгалтерського балансу.

Баланс – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на визначену дату його активи, зобов'язання і власний капітал у вартісній оцінці.

Дата балансу – дата, на котру складений баланс підприємства. Зазвичай датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Термін „баланс” походить від латинської і означає „дві чаші терезів”, як символ рівноваги. Загальне і широке його застосування розпочинається з XIV століття в Західній Європі. З тих пір у безлічі мов з'явилося слово «баланс», що в перекладі означає «рівновага». Терези, як символ рівноваги, зображені на гербі Міжнародної спілки бухгалтерів.

Як обліковий термін баланс має два значення:

1) рівність двох підсумків протилежного значення, що мають місце в рахунках, відомостях і таблицях;

2) таблиця, що відображає результат облікової реєстрації в грошовій оцінці на визначений момент часу.

Основою побудови балансу є подвійне угруповання об'єктів бухгалтерського обліку (майна підприємства):

- 1) За складом функціональною роллю;
- 2) За джерелами утворення і цільовим призначенням.

Баланс за своєю побудовою – це двостороння таблиця, де *ліва сторона – актив*, відображає склад і розміщення господарських засобів підприємства; *права сторона – пасив*, фіксує джерела утворення господарських засобів і включає величину власного капіталу і зобов'язань підприємства на дату складання балансу. У перекладі з латинської «актив» означає діяти, діяльний; «пасив» – бездіяльний.

Іншими словами, пасив балансу відображає, якими джерелами господарських засобів розпоряджається підприємство, а актив – як ці засоби використані. Сума господарських засобів не може бути більше чи менше суми джерел їхнього утворення – вони завжди рівні. Тобто, найважливішою особливістю балансу є рівність підсумків лівої і правої сторін:

$$\text{Активи} = \text{Пасиви.} \quad (4.1)$$

Оскільки в балансі відображаються активи, зобов'язання і власний капітал, для них справедливим є рівняння:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання}, \quad (4.2)$$

$$\text{Звідки: Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання}. \quad (4.3)$$

Наведене рівняння зветься *балансовим рівнянням*, оскільки обидві його частини мають бути збалансовані. Воно характеризує вартість чистих активів, тобто майна, яке остаточно, після вирахування зобов'язань, є власністю підприємства і може бути об'єктом розподілу між засновниками чи акціонерами при ліквідації підприємства чи його закритті.

Загальний підсумок балансу, тобто сума всіх активів або сума всіх пасивів називається *валютою балансу*.

Задача балансу – надати узагальнену інформацію про господарські засоби та їхні джерела на визначену дату. Отже, аналізуючи показники балансу, слід пам'ятати про їх моментну природу з метою одержання коректних висновків.

У балансі наводяться відомості станом на початок поточного року (графа 3) і кінець звітного періоду (графа 4).

Господарські засоби та джерела їхнього утворення групуються в балансі за економічно однорідними групами, які називають *статтями балансу*.

Статті балансу мають назву, окремий цифровий код. Вони поділяють на активні (ті, що розміщені в активі балансу) і пасивні (в пасиві балансу).

МФУ розробляє і затверджує номенклатуру статей балансу та погоджує їх з Держкомстатом України.

4.2. Структура і зміст активу балансу

Активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до одержання економічних вигод.

Активи поділяються за багатьма класифікаційними ознаками, серед яких основними є три (рисунок 4.1).

За формами функціонування активи поділяються на наступні види:

1) *Матеріальні активи* – це засоби підприємства, які мають матеріально-речову форму. До групи матеріальних активів включають: основні засоби, незавершене будівництво, запаси.

2) *Нематеріальні активи* – це об'єкти довгострокового вкладення (на період більше року), що мають вартісну оцінку, але не є матеріальними цінностями (права користування природними ресурсами, майном, права на товарні знаки, об'єкти промислової власності, авторські права тощо). Нематеріальні активи, як і основні засоби, переносять свою вартість на витрати виробництва протягом строку їх функціонування шляхом нарахування амортизації по встановленим нормам.

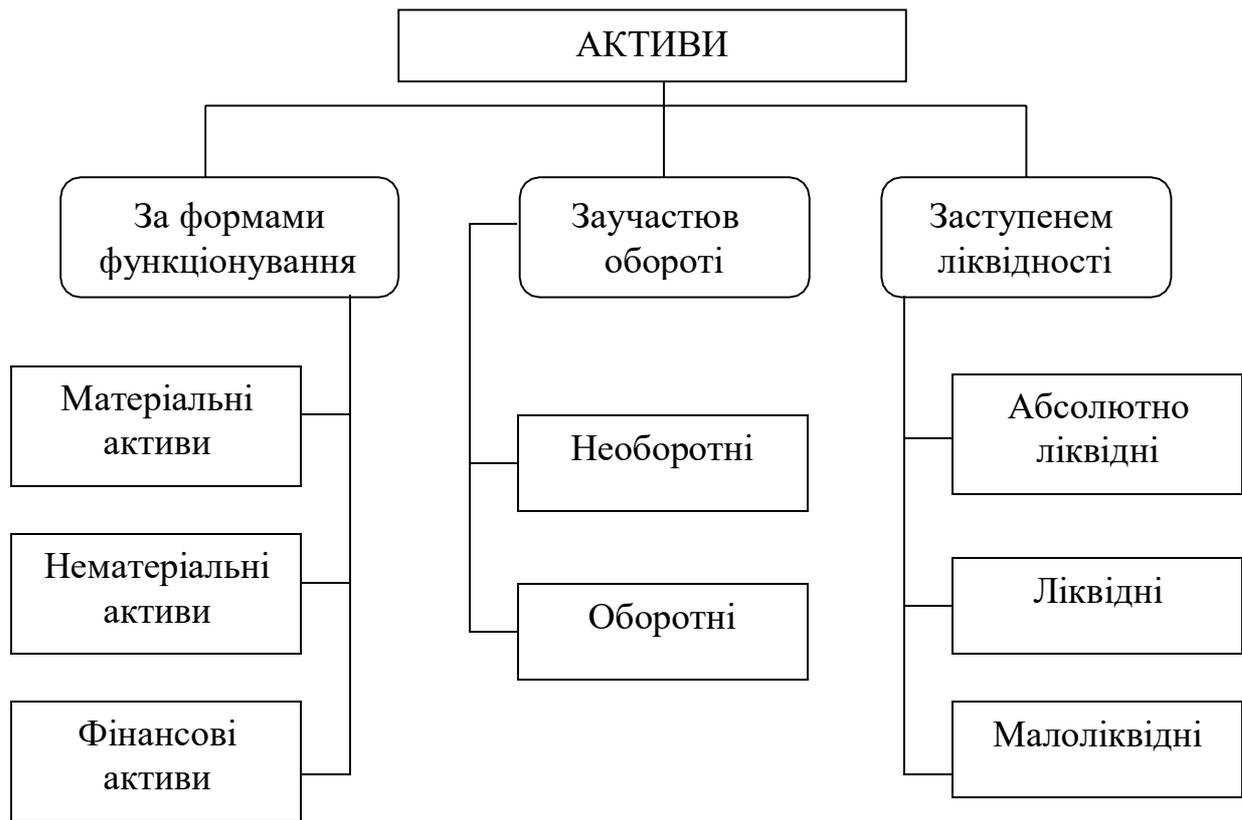


Рисунок 4.1 – Класифікація активів підприємства

3) **Фінансові активи** – це група господарських засобів підприємства у формі готівкових коштів та інших фінансових інструментів, які належать підприємству. До цієї групи належать готівкові кошти в національній та іноземній валютах, фінансові інвестиції підприємства в цінні папери та статутні капітали інших підприємств, дебіторська заборгованість. Фінансові інвестиції та дебіторська заборгованість можуть бути довгостроковими і поточними (короткостроковими).

За характером участі в процесі обороту активи поділяються:

1) **Необоротні активи** – це сукупність майнових цінностей, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності підприємства. Як правило, до них належать засоби тривалістю використання більше одного року, або операційного циклу, якщо він довший за рік: основні засоби, капітальні інвестиції, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, довгострокові біологічні активи, інші необоротні активи.

Слід зазначити, що основні засоби та нематеріальні активи включаються у підсумок балансу за залишковою вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю і зносом (накопиченою амортизацією).

За залишковою вартістю до підсумку балансу включається також **гудвіл**, який виникає при придбанні або об'єднанні підприємств (рахунок 19 „Гудвіл

при придбанні”), який являє собою перевищення вартості придбання підприємства над часткою покупця.

До необоротних активів також належить стаття „Відстрочені податкові активи”, яка відображає сум податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах у результаті тимчасової різниці між обліковою і податковою базами оцінки.

3) **Оборотні активи** – це сукупність майнових цінностей, які обслуговують поточну господарську діяльність підприємства і повністю споживаються протягом одного операційного циклу, якщо він менший року. Оборотні активи переносять всю свою вартість одразу на виготовлену з них продукцію. До них належать виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, дебіторська заборгованість, грошові кошти.

Слід зазначити, що дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги включається у підсумок балансу за чистою вартістю реалізації, яка визначається як різниця між первісною вартістю і резервом сумнівних боргів.

Сумнівний борг – поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує непевність у погашенні.

За ступенем ліквідності активи поділяються на абсолютно ліквідні, ліквідні та мало ліквідні.

Ліквідність – це спроможність підприємства конвертувати свої активи у грошову форму з метою своєчасного забезпечення платежів.

До **абсолютно ліквідних** активів належать грошові кошти, а також еквіваленти коштів, які являють собою короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, що вільно конвертуються у певні суми грошових коштів.

До **ліквідних** активів належать поточні фінансові вкладення та дебіторська заборгованість, виробничі запаси, готова продукція, товари.

До **малоліквідних** активів належать основні засоби, незавершене будівництво, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції та дебіторська заборгованість.

Слід зазначити, що активи підприємств України розміщені в балансі за ступенем зростання ліквідності. Так, найменш ліквідні активи розміщені на початку активу балансу, а найбільш ліквідні – наприкінці балансу. Поняття ліквідності активів широко використовується при оцінці фінансового стану підприємства.

Для одержання узагальнених даних про активи балансу вони об'єднані в розділи. Актив балансу складається з 3-х розділів:

Розділ I. «Необоротні активи»;

Розділ II. «Оборотні активи»;

Розділ III «Необоротні активи і групи вибуття».

Необоротні активи і групи вибуття – це активи, які визнаються утримуваними для продажу відповідно до П(С)БО 27 „Діяльність, що припиняється”. Період завершення продажу таких активів може бути продовжено на строк більше одного року в разі, якщо це обумовлене обставинами, які перебувають поза контролем підприємства. Третій розділ активу балансу на статті не розподіляється.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» актив визнається, тобто відображається в балансі за умов, що оцінка його може бути вірогідно визначена й очікується одержання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

4.3. Структура і зміст пасиву балансу

У пасиві балансу відображаються власний капітал і зобов'язання підприємства.

Власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після відрахування його зобов'язань ($BK = A - Z$).

Зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла в результаті минулих подій і погашення якої, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Пасив балансу включає 4 розділи:

Розділ I. «Власний капітал»;

Розділ II. «Довгострокові зобов'язання та забезпечення»;

Розділ III. «Поточні зобов'язання та забезпечення»;

Розділ IV. «Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду»;

Перший розділ «**Власний капітал**» включає статті: Зареєстрований капітал; капітал у дооцінках; додатковий вкладений капітал; інший додатковий капітал; резервний капітал; нерозподілений прибуток (непокритий збиток); неоплачений капітал;вилучений капітал.

Якщо результатом діяльності є *збиток*, його величина відображається в дужках і віднімається при визначенні підсумку власного капіталу.

Неоплачений капітал відображає суму заборгованості учасників по внесках у Статутний капітал і віднімається при визначенні підсумку власного капіталу.

Вилучений капітал фіксує собівартість акцій або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу підлягає відрахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

Другий розділ «**Довгострокові зобов'язання та забезпечення**» включає зобов'язання, що не належать до поточних і містить статті: довгострокові кредити банків; інші довгострокові фінансові зобов'язання; інші довгострокові зобов'язання. До довгострокових зобов'язань також належить стаття „Відстрочені податкові зобов'язання”, яка відображає суму податків на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою і податковою базами оцінки;

Третій розділ «**Поточні зобов'язання та забезпечення**» включає зобов'язання, що будуть погашені протягом операційного циклу або протягом 12-ти місяців з дати балансу і містить статті: короткострокові кредити банків; поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; векселі видані; кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги; поточні зобов'язання зарозрахунками (за авансами одержаними, з бюджетом, позабюджетними

платежами, зі страхування, з оплати праці, з учасниками, та внутрішні розрахунки).

У додатковому розділі IV «**Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду**» недержавні пенсійні фонди наводять різницю між вартістю активів пенсійного фонду на звітну дату та сумою зобов'язань пенсійного фонду, що підлягають виконанню на звітну дату.

Відповідно до НП(С)БО 1 зобов'язання визнається і відображається в балансі, якщо його оцінка може бути вірогідно визначена та існує імовірність зменшення економічних вигод у майбутньому в результаті його погашення.

4.4. Класифікація бухгалтерських балансів

Залежно від мети складання баланси класифікують за різними ознаками, серед яких:

1) За термінами складання баланси поділяють на вступні, поточні, ліквідаційні.

Вступний (початковий) баланс складається на момент утворення підприємства і є, у більшій частині, інвентарним балансом. Вступний баланс сприяє інформаційному забезпеченню системи управління і збереженню майна. В процесі діяльності підприємства дані початкового балансу мають відповідати даним на початок звітного періоду затвердженого кінцевого балансу.

Поточний (кінцевий) баланс складається періодично протягом року на кінець звітного періоду (кварталу, півріччя, дев'яти місяців, року).

Ліквідаційний баланс складається на день початку ліквідації підприємства, припинення його нормальної діяльності.

2) У залежності від обсягу інформації баланси поділяються на прості, складні і консолідовані.

Прості баланси складаються для господарств, що не мають структурних підрозділів (малі підприємства).

Складні (зведені) баланси складаються для підприємств, що мають розгалужену виробничу структуру. На такому підприємстві складний (зведений) баланс складається на підставі декількох простих балансів, складених в окремих підрозділах.

Консолідовані (зведені) баланси складають материнські підприємства шляхом підсумку упорядкованих показників звітності дочірніх підприємств, які знаходяться на самостійному балансі, з аналогічними показниками материнського підприємства.

3) За змістом баланси поділяються на сальдові, оборотні, результативні, шахові.

Сальдовий баланс включає лише сальдо рахунків, які включаються впевні статті балансу. Такий баланс характеризує фінансовий стан господарства на початок і кінець звітного періоду. Затверджена НП(С)БО 1 форма балансу є сальдовим балансом.

Оборотний баланс включає, крім сальдо, і обороти за рахунками (дебетові і кредитові) за звітний період. Відтак за формою та змістом оборотний баланс являє собою оборотну відомість за певний період, а за змістом – дає уявлення не тільки про стан господарства, а й про динаміку його господарських оборотів.

Результативний баланс – це баланс прибутку і збитків або доходів і витрат господарства, а його сальдо визначає чистий прибуток або чистий збиток. Затверджена П(С)БО 3 Форма звіту про фінансові результати є результативним балансом.

Шаховий баланс одержав назву завдяки своїй формі, відображає як стан господарства на початок і кінець звітного періоду, так і рух майна. Обороти в шаховому балансі наводяться у розрізі кореспондуючих рахунків, що уможливорює визначення його економічного змісту, оскільки зрозуміло, звідки надійшла сума на рахунок і на що саме була витрачена. З цих позицій шаховий баланс можна вважати одночасно і сальдовим, і оборотним, і результативним.

4) За відображенням валюти балансу розрізняють баланс-брутто і баланс-нетто.

Баланс-брутто – баланс, валюта якого включає регулюючі статті. Ці статті забезпечують облік окремих видів засобів за двома оцінками (наприклад, первісна і залишкова вартість основних засобів, що регулюється статтею “знос”).

Баланс-нетто – баланс, валюта якого не включає регулюючі статті. Баланс-нетто дозволяє одержати реальну оцінку господарських засобів. Бухгалтерський баланс складається за методикою формування балансу-нетто.

4.5. Вплив господарських операцій на зміни в балансі

Для складання правильного бухгалтерського запису необхідно знати, що, у залежності від впливу на зміну статей балансу, господарські операції поділяються на 4 типи:

Перший тип. Викликає зміни тільки в активі балансу: одна стаття його збільшується, інша зменшується на суму господарської операції, тобто змінюється розміщення засобів без зміни підсумку балансу. Схема першого типу операцій: $\Sigma A + X - X = \Sigma П$.

Приклад 1.

1) 01.01.2025р. зареєстрований статутний капітал ТОВ «Прометей» у сумі 500 тис. грн.

2) 05.06.2025р. внесеноу Статутний капітал 500 тис. грн. на поточний рахунок підприємства.

Актив		Пасив	
II. Оборотні активи	Сума	I. Власний капітал	Сума
Дебіторська заборгованість за Внутрішніми розрахунками	500	Статутний капітал	500
Разом	500	Разом	500
II. Оборотні активи	Сума	I. Власний капітал	Сума
Дебіторська заборгованість по Внутрішніх розрахунках	-	Статутний капітал	500
Грошові кошти та їх еквіваленти	500		
Разом	500	Разом	500

Другий тип. Викликає зміни тільки в пасиві балансу: одна стаття його збільшується, інша зменшується на ту ж саму суму без зміни підсумків балансу.

Схема другого типу операцій: $\Sigma A = \Sigma П + X - X$.

Приклад 2. Сума заборгованості підприємства на початок звітнього періоду постачальникам за одержані матеріали 600 тис. грн.

Отримано короткострокову позичку 200 тис. грн., яка спрямована на погашення заборгованості постачальникам.

Актив		Пасив	
II. Оборотні активи	Сума	III. Поточні зобов'язання	Сума
Виробничі запаси	600	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	600
Разом	600	Разом	600
Виробничі запаси	600	Короткострокові кредити банку	200
		Кредиторська заборгованість	400

Третій тип. Викликає зміни в активі і пасиві балансу одночасно у бік збільшення на ту ж саму суму. На цю ж суму збільшується підсумок активу і пасиву балансу.

Схема третього типу операцій: $\Sigma A + X = \Sigma П + X$.

Приклад 3. Заборгованість підприємства за довгостроковим кредитом банку на початок звітнього періоду 850 тис. грн.

У звітньому періоді підприємство одержало ще один довгостроковий кредит на реконструкцію виробництва в сумі 1200 тис. грн.

Актив		Пасив	
II. Оборотні активи Грошові кошти та їх еквіваленти	Сума 850	II. Довгострокові зобов'язання Довгострокові кредити банків	Сума 850
Разом Баланс	850	Разом Баланс	850
Грошові кошти та їх еквіваленти	2050	Довгострокові кредити банків	2050
Баланс	2050	Баланс	2050

Актив+1200

Пасив+1200

Четвертий тип. Викликає зміни в активі і пасиві балансу одночасно у бік зменшення. На цю ж суму зменшується підсумок балансу. Схема четвертого типу операцій: $\Sigma A - X = \Sigma П - X$.

Приклад 4. Заборгованість працівникам підприємства на початок звітного періоду 450 тис. грн. На цю ж суму залишок коштів у касі.

У звітному періоді видана зарплата працівникам підприємства на суму 400 тис. грн.

Актив		Пасив	
II. Оборотні активи Грошові кошти та їх еквіваленти	Сума 450	III. Поточні зобов'язання Поточні зобов'язання за Розрахунками з оплати праці	Сума 450
Разом	450	Разом	450
Грошові кошти та їх еквіваленти	50	Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці	50
Разом	50	Разом	50

Актив-400

Пасив-400

Чотири типи операцій, які охоплюють всі можливі варіанти змін у балансі, дозволяють зробити наступні висновки:

1) Кожна господарська операція зачіпає не менше ніж дві статті балансу. При цьому зберігається збалансованість активу і пасиву.

2) Будь-які господарські операції, що мають місце в діяльності підприємства, за характером змін в балансі зводиться до чотирьох типів операцій.

3) Підсумок активу і пасиву змінюється тільки тоді, коли господарська операція стосується одночасно засобів і джерел їх утворення.

4) Рівність підсумків активу і пасиву балансу зберігається після будь-якої операції; саме в цьому полягає контрольний прийом подвійного відображення операцій.

Питання для самоконтролю:

- 1) Визначення балансу за стандартами обліку.
- 2) Характеристика складових частин балансу.
- 3) Стаття бухгалтерського балансу, її ознаки.
- 4) Групування статей в активі балансу за розділами.
- 5) Групування статей в пасиві балансу за розділами.
- 6) Чим пояснюється рівність підсумків валюти балансу активу і пасиву?
- 7) В чому полягає суть подвійного характеру відображення об'єктів обліку в балансі?
- 8) Господарські операції першого типу, їх вплив на зміни у балансі.
- 9) Господарські операції другого типу, їх вплив на зміни у балансі.
- 10) Господарські операції третього типу, їх вплив на зміни у балансі.
- 11) Господарські операції четвертого типу, їх вплив на зміни у балансі.

ТЕМА 5. РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

- 5.1. Сутність і призначення рахунків бухгалтерського обліку
- 5.2. Види рахунків і техніка записів господарських операцій
- 5.3. Метод подвійного запису і бухгалтерське проведення
- 5.4. Синтетичні та аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок
- 5.5. Узагальнення даних поточного обліку

5.1. Сутність і призначення рахунків бухгалтерського обліку

Рахунки, як і інші складові методу бухгалтерського обліку, мають свою історію. Спочатку їх розглядали як процес підрахунку грошей, матеріалів, запасів і т. ін. З тих пір з'явилася назва *рахівник*, тобто працівник, що веде підрахунки.

З моменту появи рахункових книг з'явилася назва *бухгалтер*, тобто працівник, що веде рахункові книги (*Бух* – книга, *галтер* – тримати).

Ведення бухгалтерського обліку полягає в письмовій фіксації фінансової інформації в бухгалтерських регістрах і журналах.

При значному обсязі та розмаїтості інформації утворюється інформаційний потік, який необхідно узагальнювати і систематизувати за різними ознаками. Це вимагає спеціального угруповання в бухгалтерському обліку усіх видів засобів, їхніх джерел і процесів.

Сутність рахунків бухгалтерського обліку складається в угрупованні і систематизації господарських операцій за певними ознаками і видами господарських засобів і джерелами їхнього утворення.

За допомогою рахунків створюється налагоджена система поточного бухгалтерського обліку на підприємстві.

Бухгалтерський рахунок – це елемент системи бухгалтерського обліку, який застосовується для поточного обліку та узагальнення господарських операцій.

Рахунок є основною одиницею накопичення і зберігання інформації в бухгалтерському обліку. Рахунки відкриваються на кожен вид активів, капіталу, зобов'язань, а також доходів і витрат.

Оскільки бухгалтерський облік – система, то рахунок – елемент системи. Моделлю системи служить бухгалтерський баланс. Отже, кожен рахунок є складовою частиною балансу. Кожен рахунок має назву, яка відповідає об'єкту, що на ньому обліковується, і кодове позначення.

За своєю побудовою бухгалтерський рахунок – таблиця двосторонньої форми, де:

-ліва сторона - *Дебет* (у перекладі з латині «він винен»),

-права сторона – *Кредит* (у перекладі з латині «він вірить»).

Зробити запис у лівій частині рахунку означає «Дебетувати рахунок», а у правій – «Кредитувати рахунок».

Для кожного рахунку, як правило, характерна наявність залишку (сальдо) на початок і кінець звітного періоду (виняток – рахунки, що відображають господарські процеси).

Сальдо (у перекладі з італійської «розрахунок», «залишок») є вихідною сумою для відображення її в балансі за окремою статтею.

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

Сума (підсумок) записів за дебетом і кредитом без урахування сальдо називається **оборотом** по бухгалтерському рахунку.

Оборот за дебетом рахунку – *дебетовий оборот*.

Оборот за кредитом рахунку – *кредитовий оборот*.

Підсумок оборотів за дебетом і кредитом рахунків визначається без урахування сальдо.

В навчальних цілях прийнято використовувати Т-форму рахунку, що має праву і ліву частини, розділені вертикальною лінією.

<i>Дебет</i>	<i>Код, назва рахунку</i>		<i>Кредит</i>
<i>Номер операції</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Номер операції</i>	<i>Сума, грн.</i>
Сальдо початкове		Сальдо початкове	
...
Обороти, усього		Обороти, усього	
Сальдо кінцеве		Сальдо кінцеве	

5.2. Види рахунків і техніка записів господарських операцій

Оскільки рахунки відкривають для активних і пасивних статей балансу, вони розділені на два види – активні і пасивні.

Активні рахунки призначені для обліку господарських засобів і відображають зміст активу балансу.

Пасивні рахунки призначені для обліку джерел господарських засобів і відображають зміст пасиву балансу.

Виняток складають контрактивні і контр пасивні рахунки.

При однаковій будові активних і пасивних рахунків призначення сторін (дебету і кредиту) різне.

В *активному рахунку* дебет відповідає прибутку засобів, а кредит – видатку. *Сальдо* активного рахунку розміщене в *дебеті*.

У *пасивному рахунку* збільшення капіталу або зобов'язань відображається за кредитом, а їхнє зменшення – за дебетом. *Сальдо* пасивного рахунку розміщене в *кредиті*.

Загальна схема будови активного і пасивного рахунку має вид:

<i>Активний рахунок</i>			<i>Пасивний рахунок</i>		
Дт	Найменування рахунку	Кт	Дт	Найменування рахунку	Кт
Сальдо опочаткове (Сп)					Сальдо початкове (Сп)
Збільшення господарських засобів (+)		Зменшення господарських засобів(-)	Зменшення капіталу і зобов'язань(-)		Збільшення капіталу і зобов'язань(+)
Оборот по дебету(ОД)		Оборот по кредиту(ОК)	Оборот по дебету(ОД)		Оборот по кредиту(ОК)
Сальдо кінцеве(Ск)					Сальдо кінцеве(Ск)

На дату початку обліку необхідно поділити вихідні дані балансу на бухгалтерські рахунки. Перенесення з початкового оборотного балансу залишків за кожним рахунком у спеціальну форму (регістр) означає **відкриття рахунку**.

При відкритті рахунку йому дається назва, код відповідно до Плану рахунків. Потім бухгалтер переносить з оборотного балансу показники, що характеризують об'єкт спостереження на початок звітної періоду і становлять сальдо початкове за кожним рахунком.

Слід пам'ятати, що існують рахунки доходів і витрат, а також деякі інші, що характеризують господарські процеси та вважаються рахунками без сальдо. Кінцеве сальдо у такому рахунку відсутнє.

Протягом звітної періоду на рахунках відображаються господарські операції у вигляді дебетових і кредитових оборотів.

Наприкінці звітної періоду рахунки закриваються, що означає підрахунок сум оборотів за дебетом і кредитом, а також виведення сальдо кінцевого.

Рахункові формули для виведення сальдо кінцевого мають вид:

а) для активного рахунку:

$$C_{К}^A = C_{П}^A + ОД - ОК;$$

б) для пасивного рахунку:

$$C_{К}^П = C_{П}^П + ОК - ОД,$$

де *ОД*, *ОК* – обороти за дебетом і кредитом рахунку (дорівнюють сумі господарських операцій за звітний період).

Кінцеве сальдо рахунку одного звітної періоду є початковим сальдо цього ж рахунку наступного звітної періоду.

Крім активних і пасивних рахунків існують так звані *активно-пасивні рахунки*. Основою активно-пасивного рахунку є пасивний рахунок. Сальдо початкове і кінцеве за таким рахунком може відобразитися як по дебету, так і по кредиту в залежності від конкретної господарської ситуації.

За деякими активно-пасивними рахунками сальдо рекомендується відобразити в балансі окремо в активі (дебетове сальдо) і в пасиві (кредитове сальдо). Таке сальдо називають **розгорнутим** (Наприклад, рахунок 64

«Розрахунки за податками і платежами», рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням»).

Згортання сальдо за активно-пасивними рахунками допускається у випадках, передбачених стандартами бухгалтерського обліку. Наприклад, рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

Схема активно-пасивного рахунку за взаємними розрахунками

Дт		Кт	
Сп	Дебіторська заборгованість	Сп	Кредиторська заборгованість
ОД	збільшення дебіторської або зменшення кредиторської заборгованості	ОК	Збільшення кредиторської або зменшення дебіторської заборгованості
Ск	Дебіторська заборгованість	Ск	Кредиторська заборгованість

5.3. Метод подвійного запису і бухгалтерське проведення

Економічна сутність господарської операції полягає в тому, що вона викликає подвійні та рівновеликі зміни засобів та джерел їхнього формування. Двоїстий характер господарської операції зумовлює необхідність відображення її на рахунках методом подвійного запису.

Подвійний запис – це метод відображення суми господарської операції двічі: за дебетом одного рахунку і за кредитом іншого.

У подвійному записі реалізуються технічний та контрольний прийоми бухгалтерського обліку. Технічний прийом забезпечує горизонтальний взаємозв'язок між рахунками. Контрольний прийом впливає зі ствердження, що незалежно від кількості операцій загальна сума записів за дебетом усіх рахунків завжди дорівнюватиме загальній сумі записів за кредитом цих рахунків.

Отже, *мета подвійного запису:*

- 1) у забезпеченні горизонтального взаємозв'язку між рахунками;
- 2) у контролі збалансованості підсумків записів на рахунках з метою виявлення технічних помилок (обороті за дебетом і кредитом за сумою рахунків мають дорівнюватись).

Форма вираження взаємозв'язку між рахунками в процесі відображення господарських операцій методом подвійного запису називається **кореспонденцією рахунків**.

Рахунки, між якими виникає взаємозв'язок при відображенні господарських операцій, називаються **кореспондуючими**.

Велика кількість господарських операцій за характером є типовими, що дозволяє використовувати в бухгалтерському обліку формалізовані записи (проводки, проведення).

Кореспонденція рахунків із указівкою суми виконаної господарської операції, відображеної під окремим номером, називається **бухгалтерським проведенням**.

Наприклад, у касу підприємства надійшли кошти з банку на суму 100000 грн. Схематично ця операція відображається на рахунках таким чином:

Д-т Рах.30 «Готівка» К-т		Д-т Рах.31 «Рахунки в банках» К-т	
Сальдо		Сальдо	
+100000			-100000

Відображення бухгалтерського запису у вигляді алгоритму може бути виконане як у горизонтальному, так і у вертикальному виді:

Д-т	К-т	Сума, грн
Рах.30 «Готівка»	Рах. 31 «Рахунки в банках»	100000

або

Д-т	Рах.30«Готівка»	100000
К-т	Рах.31«Рахунки в банках»	100000

Для складання бухгалтерського проведення необхідно:

- 1) визначити сутність змін, що відбуваються за результатами операції, у господарських засобах і джерелах їхнього утворення;
- 2) за Планом рахунків обрати ті рахунки, за дебетом і кредитом яких має бути записана сума господарської операції.

Тотожність відображення господарських операцій на кореспондуючих рахунках забезпечує рівність сум оборотів за дебетом і кредитом.

Закількістю кореспондуючих рахунків проведення бувають прості та складні.

У простому проведенні кореспондують між собою тільки два рахунки: один рахунок дебетується та один кредитується.

У складному проведенні один рахунок дебетується, а кілька рахунків – кредитується на загальну суму, або навпаки: один кредитується, а кілька дебетуються на загальну суму.

Наприклад: з каси підприємства видано заробітну плату в сумі 25000 грн., у підзвіт на відрядження – 350 грн., на оплату канцелярських витрат – 50 грн.

Бухгалтерське проведення матиме вид:

К-т	рах.30«Готівка»	25400
Д-т	рах. 66 «Розрахунки з оплати праці»	25000
Д-т	рах.372«Розрахунки з підзвітними особами»	350

З метою забезпечення єдиних підходів до відображення операцій застосовують Інструкцію №291 та типові кореспонденції рахунків, що наводять у спеціальних довідниках.

5.4. Синтетичні та аналітичні рахунки, їхній взаємозв'язок

Інформаційна система бухгалтерського обліку складається з двох рівнів – горизонтального і вертикального.

Горизонтальні зв'язки здійснюються через кореспонденцію рахунків, що відображаються методом подвійного запису.

Вертикальні зв'язки характеризуються підпорядкуванням інформаційних рівнів синтетичного та аналітичного обліку, тобто синтетичних і аналітичних рахунків:

I рівень – Синтетичні рахунки I порядку;

II рівень – Субрахунки(синтетичні рахунки II порядку);

III рівень – Аналітичні рахунки.

Синтетичні рахунки – бухгалтерські рахунки, на яких облік господарської діяльності ведеться *узагальнено*. Термін «синтетичний» походить від латинської та означає об'єднання в одне ціле окремих елементів.

Узагальнення здійснюється за однорідними групами господарських засобів, джерел їхнього формування і господарських процесів у грошовому вимірнику.

Синтетичні рахунки дозволяють аналізувати стан справ підприємства в цілому. Облік, здійснюваний на синтетичних рахунках, називається **синтетичним**. Його дані використовуються при складанні форм фінансової звітності.

Для управління діяльністю підприємства інформація узагальнюється не тільки на синтетичних рахунках першого порядку, але й на субрахунках, що введені для більшої дієвості обліку і його контрольних функцій.

Субрахунки застосовуються для додаткового угруповання в середині синтетичного рахунку. Кількість субрахунків регламентована Планом рахунків, але підприємства в разі потреби можуть відкривати додаткові субрахунки.

Відмітні ознаки синтетичних рахунків наступні:

- 1) двохцифровий або трьохцифровий код;
- 2) узагальнення інформації (несинтетичних рахунках) за економічно однорідними видами майна або джерелами його утворення;
- 3) поточний облік і узагальнення даних на прикінці звітного періоду здійснюється тільки у грошовому вимірнику.

Аналітичні рахунки використовуються для одержання більш детальної інформації про об'єкти, що обліковуються на синтетичних рахунках.

Аналітичний облік являє собою деталізацію синтетичного обліку з метою одержання більшого обсягу інформації для оперативного управління

підприємством, контролю і аналізу його господарської діяльності. Термін «аналітичний» походить від латинської та означає розкладання цілого на окремі складові (елементи).

Наприклад, до синтетичного рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» відкриваються аналітичні рахунки за прізвищами працівників. До синтетичного рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» відкриваються аналітичні рахунки за кожним постачальником-підприємством.

Синтетичні рахунки конкретизуються в аналітичних рахунках. Підпорядкування рівнів синтетичного та аналітичного обліку наочно видно з наступного прикладу:

Перший рівень – рахунок 20 «Виробничі запаси», синтетичний рахунок I-го порядку;

Другий рівень – субрахунок 203 «Паливо», синтетичний рахунок II-го порядку;

Третій рівень – аналітичні рахунки до субрахунку 203 за видами палива:

– Вугілля-антрацит	Аналітичні
– Мазут	рахунки
– Масло моторне	

Ознаками аналітичного обліку є:

- 1) Трьохцифровий код субрахунків, що поєднують за підгрупами потрібну кількість аналітичних рахунків;
- 2) Використання типових і спеціальних реєстрів аналітичного обліку;
- 3) Ведення обліку в натуральних і грошових одиницях.

Між синтетичним і аналітичним обліком існує постійний взаємозв'язок, який виражається наступним:

- на рахунках синтетичного та аналітичного обліку сальдо розміщене з однієї і тієї ж сторони рахунку;
- якщо дебетується чи кредитується синтетичний рахунок, то одночасно дебетуються чи кредитуються його аналітичні рахунки;
- кожен операцію на рахунках синтетичного обліку записують загальною сумою, а на відповідних аналітичних рахунках – частковими сумами;
- сума залишків і оборотів на всіх аналітичних рахунках повинна дорівнювати залишку та оборотам відповідного синтетичного рахунку.

Субрахунки при цьому виступають сполучною ланкою між аналітичними і синтетичними рахунками. Вони показують, в якій послідовності необхідно відкривати аналітичні рахунки. Тобто, **субрахунки** є засобом групування аналітичних рахунків.

5.5. Узагальнення даних поточного обліку

Відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку здійснюється через запис їх у відповідні регістри синтетичного та аналітичного обліку. Оскільки у звітному періоді здійснюється велика кількість операцій, виникає необхідність їх додаткового узагальнення. Схема спрощеної технології бухгалтерського узагальнення поточних даних наведена на рисунку 5.1.

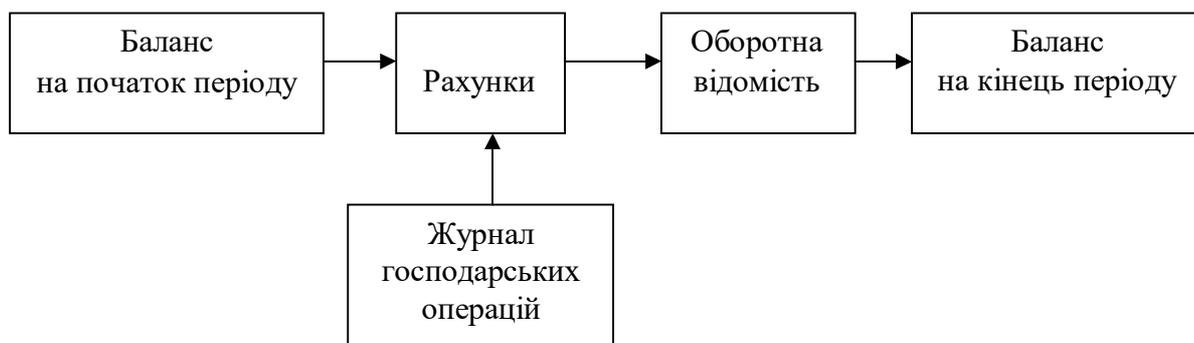


Рисунок 5.1–Бухгалтерське узагальнення поточних даних

Для підведення підсумків фінансово-господарської діяльності, а також для перевірки правильності реєстрації господарських операцій на рахунках і для складання балансу в звітному періоді застосовується особливий прийом – складання *оборотних відомостей*.

Оборотні відомості складають окремо за рахунками синтетичного та аналітичного обліку.

Оборотна відомість за синтетичними рахунками являє собою зведення оборотів і залишків за рахунками за певний період.

Оборотна відомість включає назву (шифр) рахунків, залишки на початок звітного періоду, обороти за дебетом і кредитом за звітний період (місяць) і залишки на кінець звітного періоду.

Форма оборотної відомості за синтетичними рахунками має вид:

Графи 2,3 – зв'язуються з підсумком балансу на початок звітного періоду;

Графи 4,5 – зв'язуються з підсумком журналу реєстрації господарських операцій;

Графи 6,7 – є підставою для складання балансу на кінець звітного періоду.

Значення оборотної відомості за синтетичними рахунками полягає в наступному:

1) Оборотної відомості за синтетичними рахунками використовується для складання балансу на майбутню звітну дату;

2) Оборотної відомості за синтетичними рахунками використовується для контролю правильності записів на синтетичних рахунках.

Контрольне значення оборотної відомості складається в перевірці рівності трьох підсумків:

1) підсумки залишків за всіма рахунками на початок звітної періоду за дебетом і кредитом рівні;

2) підсумки оборотів за всіма рахунками за звітний період за дебетом і кредитом рівні;

3) підсумки залишків за всіма рахунками на кінець звітної періоду за дебетом і кредитом рівні.

Оборотна відомість за _____ 20_р.,грн.

Шифр синтетичних рахунків	Сальдо на початок Звітної періоду		Обороти за звітний період		Сальдо на кінець Звітної періоду	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6	7
10	54136,20	-	2000,00	1000,00	55136,20	-
12	19,20	-	200,00	100,00	119,20	-
13	-	3,0	2,00	4,80	-	5,80
Разом за рахунками	$C_{\Pi}^D =$	C_{Π}^K	0		$C_K^D =$	C_K^K

Нерівність одного з підсумків свідчить про технічні помилки у відображенні господарських операцій на рахунках.

Крім того, підсумок сальдо початкового оборотної відомості (гр. 2, 3) може звірятися з підсумком балансу на початок звітної періоду.

Підсумок оборотів за звітний період (гр.4, 5) звіряють з підсумком журналу реєстрації господарських операцій.

На підставі значень сальдо кінцевого (гр. 6, 7) заповнюють баланс і звіряють його підсумки з підсумками сальдо кінцевого оборотної відомості.

Отже, Оборотна відомість за синтетичними рахунками є способом узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку з метою перевірки повноти і правильності облікових записів. Оборотна відомість дає можливість більш точно оцінити фінансово-господарську діяльність підприємства у порівнянні з балансом.

В окрему групу виділяються **шахові оборотні відомості**, що можуть бути рекомендовані у випадку невеликої кількості господарських операцій.

Шахову оборотну відомість будують за принципом шахової дошки. Всі рахунки в ній записуються двічі в одній і тій же послідовності: по вертикалі і горизонталі, за дебетом і кредитом. Сума в клітинці шахової оборотної відомості показує, який рахунок дебетується, а який кредитується. У шаховій оборотній відомості можуть бути наведені залишки (сальдо) на початок і кінець місяця, що істотно поліпшує її обліково-аналітичні можливості.

Оборотні відомості, складені за даними аналітичних рахунків, називаються *оборотними відомостями за аналітичними рахунками*.

Такі оборотні відомості складаються в кількісно-сумовому або сумовому виразі з метою деталізації інформації в розрізі синтетичного рахунка.

Оборотні відомості бувають двох видів:

- 1) Оборотні відомості по товарно-матеріальних рахунках (у кількісно-сумовому виразі);
- 2) Оборотні відомості за рахунками розрахунків і джерел засобів (у грошовому виразі).

Питання для самоконтролю:

- 1) Визначення балансу за стандартами обліку.
- 2) Характеристика складових частин балансу.
- 3) Стаття бухгалтерського балансу, її ознаки.
- 4) Групування статей в активі балансу за розділами.
- 5) Групування статей в пасиві балансу за розділами.
- 6) Чим пояснюється рівність підсумків валюти балансу активу і пасиву?
- 7) В чому полягає суть подвійного характеру відображення об'єктів обліку в балансі?
- 8) Господарські операції першого типу, їх вплив на зміни у балансі.
- 9) Господарські операції другого типу, їх вплив на зміни у балансі.
- 10) Господарські операції третього типу, їх вплив на зміни у балансі.
- 11) Господарські операції четвертого типу, їх вплив на зміни у балансі.

ТЕМА 6. ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ

- 6.1 Бухгалтерський документ як форма первинного спостереження**
- 6.2. Вимоги до змісту і оформлення документів**
- 6.3. Класифікація бухгалтерських документів**
- 6.4. Обробка і зберігання документів**
- 6.5. Мета і задачі інвентаризації**
- 6.6. Класифікація інвентаризацій**
- 6.7. Організація проведення інвентаризації**
- 6.8. Документальне оформлення інвентаризації**
- 6.9. Методи виправлення помилок у бухгалтерських записах**

6.1. Бухгалтерський документ як форма первинного спостереження

Бухгалтерський облік являє собою складну систему інформаційного забезпечення користувачів для прийняття ними управлінських рішень.

Кожна господарська операція містить певний обсяг економічної інформації. Одержання інформації про об'єкт бухгалтерського обліку здійснюється в процесі спостереження за ним.

За способом технічного здійснення спостереження може здійснюватись автоматизованим, механізованим чи ручним способом.

За способом охоплення спостереження може бути суцільним або вибіркоким.

За видами вимірників спостереження може здійснюватись за натуральними, умовно-натуральними, трудовими або грошовими вимірниками.

Первинне спостереження, яке є інформаційним забезпеченням бухгалтерського обліку, здійснюється з метою наступного перетворення даних спостереження на інформаційні показники.

Отже, *основна мета спостереження* – відображення змін у стані об'єкта обліку за допомогою інформаційних показників.

Спостереження в бухгалтерському обліку здійснюється за допомогою таких елементів методу, як документування та інвентаризація. Для того, щоб відобразити в обліку той чи інший об'єкт суб'єкта господарювання, за ним необхідно вести спостереження. Втім об'єктів обліку на підприємстві велика кількість, і вони постійно знаходяться в процесі руху (надходять, вибувають, використовуються в процесі діяльності тощо). Оскільки цей рух відбувається в різних місцях, бухгалтер не може безпосередньо спостерігати за всіма господарськими операціями. Через це на підприємствах такі обов'язки передаються іншим учасникам операції, через яких бухгалтер веде спостереження.

Інформація, отримана в результаті спостереження, фіксується в документі. Відтак документація в бухгалтерському обліку виступає як спосіб первинного спостереження за виробничою і фінансово-господарською діяльністю. Документ в перекладі з латинської – *доказ, свідоцтво*.

Бухгалтерський документ – це письмове свідоцтво про здійснену господарську операцію, або письмове розпорядження на право її здійснення.

Документування – це спосіб оформлення господарської операції відповідними документами, які є доказами її здійснення.

Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги до складання документів регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (стаття 9 «Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку») та «Положенням про документальне забезпечення записів у реєстрах бухгалтерського обліку», затвердженим наказом МФУ №88 від 24.05.95р.

Результати спостереження оформлюють за допомогою **первинних документів**. Первинні документи є основою будь-якої системи бухгалтерського обліку. Відображення господарських операцій в первинних документах називають **первинним обліком**. Первинний облік є початковою стадією бухгалтерського обліку.

Бухгалтерські документи виконують наступні функції:

1) **доказова** – підтверджує факт здійснення господарської операції та є її юридичним свідченням;

2) **інформаційна** – дані документа використовують для одержання інформації про фактичний стан господарських засобів та їх зміни в процесі кругообігу;

3) **контрольна** – дає можливість контролювати господарські, виробничі процеси, фінансові операції для зовнішніх і внутрішніх користувачів при проведенні ревізії, аудиту, аналізу господарської діяльності;

4) **накопичення і збереження даних** – дає можливість одержати в майбутньому інформацію для різних цілей.

6.2. Вимоги до змісту і оформлення документів

Першочергова вимога до документів – своєчасність складання і вірогідність інформації, відображеної в документі.

Документи складаються з наведенням усіх **обов'язкових реквізитів**, що забезпечують йому юридичну силу. Термін **«реквізит»** в перекладі з латинської означає „потрібне, необхідне”. Відповідно до Положення №88 обов'язковими реквізитами є:

- Назва документа;
- Дата і місце складання;
- Назва підприємства, від імені якого складений документ;
- Зміст, обсяг і одиниця виміру господарської операції;
- Посади і підписи осіб, відповідальних за здійснення і правильність оформлення господарської операції.

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

- Ідентифікаційний код підприємства чи особи;

- Номер документа;
- Підстава для здійснення операції;
- Дані про документ, що засвідчує особу;
- Інші додаткові реквізити.

Керівник підприємства затверджує перелік осіб, які мають право підпису документів, що відображають рух товарно-матеріальних цінностей і коштів.

До оформлення первинних документів ставляться такі вимоги:

- документ має бути складений в момент здійснення господарської операції або відразу після її завершення;
- документи складаються на бланках типових форм, затверджених Держкомстатом України, або на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами і відомствами, або виготовлені самостійно;
- у випадках, встановлених законодавством, бланки первинних документів можуть бути віднесені до бланків суворої звітності. Їх друкують за зразками типових або спеціалізованих форм з обов'язковим зазначенням номера;
- записи в первинних документах виконують в темному кольорі чорнилом, кульковою ручкою або друкарськими засобами;
- в разі складання документів на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане забезпечити виготовлення його на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій;
- вільні рядки в документах підлягають обов'язковому прокресленню;
- первинні документи можуть бути вилученими у підприємства тільки за постановою уповноважених державних органів відповідно до чинного законодавства України;
- відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів та недостовірність відображених в них даних несуть особи, які склали і підписали цей документ.

Первинні документи складаються на паперових або машинних (електронних) носіях. Відповідно до цього існують і вимоги до змісту і оформлення документів. Електронний документ може бути доказом, якщо його складено з дотриманням усіх вимог і можна довести його цілісність і справжність. Це досягається шляхом застосування електронного документообігу та цифрового підпису. На теперішній час електронний документообіг та цифровий підпис набули широкого розповсюдження у сфері проведення банківських операцій.

Значна частка первинних документів складається на бланках типових форм, які затверджені Держкомстатом України на підставі п.2.7 Положення №88. Типові форми первинних документів забезпечують, в першу чергу, основні господарські операції (типові форми з обліку основних засобів, сировини і матеріалів, МШП, касових операцій, з обліку розрахунків по заробітній платі).

Бланки суворої звітності (грошові чеки, векселі, довіреності) мають зберігатись в сейфах. Надходження та видача бланків реєструється у прибутково-видатковій книзі обліку бланків суворої звітності.

До обліку приймаються тільки правильно оформлені документи. З погляду практичного застосування документ повинний мати юридичну доказовість і відповідати діючим правилам складання.

У документах, якими оформлені касові, банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускаються. Якщо в таких документах допущено помилку, їх анулюють, а замість них оформлюють нові. В інших первинних документах помилки виправляють коректурним способом.

Відносно правил складання документи можуть бути доброякісними і недоброякісними.

Документи можуть бути недоброякісними як за формою, так і за змістом. *За формою* документи можуть бути неправильно або не повністю оформлені. *За змістом* документи можуть бути фальсифікованими або такими, що містять недостовірні дані.

Методами вдосконалення бухгалтерських документів є стандартизація та уніфікація.

Під **стандартизацією** документів розуміють створення бланків однотипних документів, однакових за розміром і форматом, найбільш зручних у використанні. Друкування стандартних бланків документів великими тиражами заощаджує папір і полегшує збереження документів в архіві.

Під **уніфікацією** документів розуміють створення єдиних зразків (типових) бланків документів для оформлення однорідних господарських операцій, які застосовуються незалежно від виду діяльності та форм власності.

Уніфікація документів забезпечує широту використання, можливість всебічного опрацювання на ПЕОМ, масове тиражування бланків і вимагає менших витрат праці на їх обробку.

6.3. Класифікація бухгалтерських документів

Бухгалтерські документи класифікуються за наступними ознаками:

1) *За порядком складання* документи поділяються на первинні і зведені.

Первинні документи відображають господарські операції на момент їхнього здійснення або відразу після здійснення. Вони є підставою і початком накопичення інформації про діяльність підприємства (накладні, прибуткові та видаткові касові ордери тощо).

Зведені документи складаються за даними однорідних первинних документів шляхом групування та узагальнення їх показників. Вони відображають певні зміни об'єкта обліку за відповідний звітний період (касові звіти, авансові звіти, розрахунково-платіжні відомості).

2) *За змістом* документи поділяються на матеріальні, грошові, розрахункові.

Матеріальними документами оформляються операції, пов'язані з рухом матеріальних цінностей (прибутковий ордер, накладна-вимога, лімітно-забірна картка).

Грошовими документами оформляють операції, пов'язані з рухом грошових коштів (прибуткові і видаткові касові ордери, грошовий банківський чек тощо).

Розрахунковими документами оформляються розрахунки між фізичними та юридичними особами (рахунок-фактура, платіжне доручення, квитанція).

3) *За призначенням* первинні документи поділяються на розпорядчі, виконавчі, бухгалтерського оформлення та комбіновані. **Розпорядчими** називають документи, які не фіксують господарські операції, а дають загальний дозвіл на їхнє здійснення. До них належать накази та розпорядження (накази про прийняття та звільнення з роботи, платіжні доручення банку на перерахування коштів, грошові чеки на отримання готівки, довіреність на отримання матеріальних цінностей).

Виконавчими називають документи, що підтверджують факт здійснення господарської операції, тобто містять інформацію про її виконання певною особою, що подала документ (авансовий звіт, виписки банків, прибуткові і видаткові касові ордери, квитанції).

Документи бухгалтерського оформлення складаються на підставі первинних документів працівниками бухгалтерії для підготовки облікових записів, їхнього скорочення та спрощення. До них належать: бухгалтерські довідки, групувальні і розроблювані таблиці, журнали-ордери, меморіальні ордери, звітні калькуляції.

Комбіновані – документи, що поєднують у собі ознаки декількох груп документів (розпорядчих, виконавчих, бухгалтерського оформлення). Наприклад, авансовий звіт поєднує виконавчий документ і документ бухгалтерського оформлення. Видатковий касовий ордер та платіжне доручення є одночасно розпорядчими документами (розпорядження керівника) та виконавчими (видача готівки або безготівкові розрахунки).

4) *За місцем складання* документи поділяються на внутрішні і зовнішні.

Внутрішні – документи, складені на підприємстві в результаті здійснених господарських операцій. До них належать: авансові звіти підзвітних осіб, таблиць обліку використання робочого часу, інвентарні картки обліку основних засобів, прибуткові ордери тощо.

Зовнішні – документи, що надходять від інших підприємств і організацій. До них належать: рахунки-фактури постачальників, виписки банків, угоди.

5) *За способом використання* документи поділяють на разові та накопичувані.

Разові документи фіксують одномоментно одну або декілька господарських операцій (акти, накладні-вимоги тощо).

Накопичувані документи формують інформацію про однорідні господарські операції за певний відрізок часу (день, декаду, місяць). Такі документи використовують багаторазово. До них належать: таблиць обліку робочого часу, відомість випуску готової продукції, лімітно-забірна картка.

6.4. Обробка і зберігання документів

Прийняті до обліку документи надходять у бухгалтерію, де вони перевіряються та обробляються. Процес перевірки та обробки містить наступні етапи:

- складання первинних документів;
- підготовка звітів матеріально-відповідальних осіб і передача їх у бухгалтерію;
- прийняття звітів, перевірка їх за формою і суттю;
- арифметична перевірка;
- підготовка документів для синтетичного і аналітичного обліку;
- узагальнення даних синтетичного і аналітичного обліку;
- запису в Головну книгу;
- складання оборотного балансу та інших форм звітності.

При надходженні документів в бухгалтерію здійснюється їх перевірка:

- *за формою* (перевірка відповідності стандарту, наявності реквізитів, своєчасності складання і подання до бухгалтерії);
- *за змістом* (змістовна перевірка правильності відображення господарської операції, відповідність її законодавчим та нормативним вимогам та інтересам власника);
- *арифметична* (перевірка правильності цін і тарифів, повторна перевірка розрахованих сум та підсумків шляхом множення ціни на кількість. У випадку відсутності ціни здійснюється розцінка, тобто розрахунок ціни).

Бухгалтерська обробка прийнятих до виконання документів здійснюється з використанням наступних прийомів:

1) **Групування документів** – об'єднання однорідних за змістом первинних документів в накопичувані та групувальні відомості з визначенням загального підсумку за кожною групою з метою підготовки зведених даних (за складами, цехами, касами тощо) і спрощення ведення первинного обліку;

2) **Розцінка (таксування)** документів полягає у наведенні у відповідних графах документа ціни і суми, тобто переведення натуральних і трудових вимірників у грошовий. *Розцінка* здійснюється шляхом наведення у документі ціни; *таксування* здійснюється шляхом множення натурального показника на ціну. Ця операція характерна для документів, якими оформлюють рух матеріальних цінностей (накладні-вимоги, лімітно-забірні картки тощо), оскільки в момент їх складання записують тільки кількісні показники.

3) **Контитування (проведення)** – процес визначення (розмітки) кореспондуючих рахунків для кожного первинного документа. У переважній більшості контитування здійснюють на чистих берегах первинного документа, а потім узагальнюють за кожною однорідною групою на першому документі або шляхом заповнення меморіального ордера. На бланках окремих документів (касові ордери, авансові звіти) для зазначення кореспонденції рахунків відведені окремі графи.

Оформлені належним чином первинні документи використовують для подальшого відображення господарських операцій в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку. На цьому робота з первинними документами закінчується.

Первинні документи після їхньої остаточної обробки та складання річної бухгалтерської звітності підлягають передачі в архів.

Розрізняють *поточні* та *постійні* архіви.

Поточний архів організують безпосередньо в бухгалтерії, в спеціальних закритих шафах. В поточному архіві підприємства зберігаються документи за поточний і минулий рік, як правило, в зброшурованому або переплетеному стані.

Постійний архів розміщується у спеціально обладнаному приміщенні та призначений для зберігання не тільки бухгалтерських документів і звітів, а й справ інших підрозділів і служб підприємства. Всі прийняті на зберігання справи реєструються в архівній книзі після відповідного опрацювання, яке передбачає:

- Систематизацію документів у хронологічному порядку;
- Прошивку і маркування ярликами (рубриками).

Первинна документація зберігається в архіві окремо від облікових реєстрів.

Зберігання документів забезпечує керівник підприємства відповідно до встановлених чинним законодавством порядку і термінів. Терміни зберігання документів установлені Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України для кожного виду документів, але не менш 3-х років. Зокрема, для більшості первинних документів встановлений термін 3 роки; розрахунково-платіжні відомості, акти документальних ревізій, податкових перевірок зберігаються 5 років; листування з органами державної митної інспекції – 10 років; особові рахунки працівників – 75 років; установчі документи – постійно.

По закінченню встановленого терміну зберігання важливі матеріали передаються на безстрокове зберігання до *державного архіву*, а інші – використовують як макулатуру або знищують.

Бухгалтерські документи з моменту їхнього складання або одержання від інших підприємств і організацій до передачі в архів проходять певний шлях. Своєчасний та якісний облік забезпечується визначеним порядком опрацювання документів, або документооборотом.

Документооборотом називається порядок і шляхи руху документів з моменту їх складання чи надходження на підприємство до моменту здачі в архів.

Головний принцип документообороту – прискорення руху документів, забезпечення їх проходження найкоротшим шляхом та з мінімальними витратами праці. Документооборот рекомендовано оформляти у вигляді графіка або схеми і розміщувати на видному місці бухгалтерії.

Графік документообороту – затверджений порядок обробки інформації, яким регулюються терміни складання, надходження в бухгалтерію та опрацювання первинних документів.

6.5. Мета і задачі інвентаризації

З метою забезпечення вірогідності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію майна і фінансових зобов'язань.

Інвентаризація – це спосіб підтвердження правильності та достовірності бухгалтерського обліку та звітності.

Інвентаризація проводиться згідно наказу МФУ від 11.08.94р.№69 «Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів, документів і розрахунків».

Інвентаризація обов'язкова у випадках:

- передачі майна державного підприємства в оренду і приватизації державного майна;
- перед складанням річної фінансової звітності (до 1 жовтня поточного року; будівлі і споруди - 1 раз на 3 роки);
- зміни матеріально-відповідальних осіб;
- встановлення фактів розкрадань і зловживань;
- розпорядження судово-слідчих органів;
- переоцінки ТМЦ;
- пожежі або стихійного лиха;
- ліквідації підприємства.

Метою інвентаризації є приведення даних поточного бухгалтерського обліку у відповідність з фактичним станом.

Основні задачі інвентаризації:

- виявлення фактичної наявності господарських засобів і їхніх джерел, що не знайшли документального відображення в поточному обліку;
- виявлення надлишків або нестач цінностей і грошових коштів шляхом зіставлення їхньої фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення ТМЦ, що частково втратили свою первісну якість або застаріли, а також матеріальних цінностей і нематеріальних активів, що не використовуються;
- перевірка дотримання умов і порядку зберігання ТМЦ і грошових коштів, а також правил утримання і використання основних засобів;
- перевірка реальної вартості зарахованих на баланс активів і зобов'язань підприємства.

6.6. Класифікація інвентаризацій

Інвентаризації класифікуються за колом ознак.

1) *За організацією проведення* інвентаризації поділяються на планові і позапланові.

Планова інвентаризація здійснюється за раніше складеним планом контрольно-ревізійної роботи підприємства на календарний рік.

Позапланова інвентаризація викликана непередбаченими обставинами. Проводиться за розпорядженням керівника підприємства на вимогу слідчих або контролюючих органів, у разі зміни матеріально-відповідальних осіб.

2) За охопленням об'єктів інвентаризації поділяються на повні і часткові.

Повна інвентаризація передбачає суцільну перевірку всіх засобів джерел підприємства, що знаходиться на балансі та на позабалансовому обліку.

Часткова інвентаризація охоплює окремі групи майна та його джерел (наявність грошових коштів в касі, готової продукції на складі, незавершеного виробництва). Найбільш ефективними є **рантові часткові** інвентаризації, оскільки вони підвищують відповідальність матеріально-відповідальних осіб, запобігають зловживанням.

3) За обсягом перевірки цінностей інвентаризації поділяються на суцільні і вибірккові.

Суцільна інвентаризація передбачає перевірку усіх без винятку цінностей, що знаходяться у відповідному місці зберігання (склад, ділянка) у підзвіті матеріальної особи або групи осіб.

Вибіркова інвентаризація передбачає охоплення перевіркою окремих цінностей у конкретної матеріально-відповідальної особи.

4) За якістю перевірки інвентаризації поділяються на **повторні і додаткові**. Здійснюються, як правило, в результаті незадовільного проведення основної інвентаризації. Можуть призначатися рішенням керівника підприємства або правоохоронних органів.

Повторна інвентаризація передбачає охоплення перевіркою того ж самого обсягу майна і зобов'язань, що і при первісній інвентаризації.

Додаткова інвентаризація включає повторну перевірку лише окремих об'єктів обліку.

5) За частотою проведення інвентаризації можуть бути періодичні і разові.

Періодичні інвентаризації проводяться з ініціативи власника або керівника, який відповідає за проведення інвентаризаційної роботи на підприємстві. Інвентаризації можуть бути кварталні, сезонні, щомісячні.

Разові – це, як правило, річні інвентаризації, котрі проводяться у жовтні-листопаді поточного року.

6.7. Організація проведення інвентаризації

Інвентаризаційна робота на підприємствах здійснюється **постійно діючою інвентаризаційною комісією**, призначеною наказом керівника, і відображеною в обліковій політиці підприємства.

Голова комісії – керівник (заступник керівника) підприємства;

Члени комісії – головний бухгалтер, керівники відділів, головні фахівці.

Для безпосереднього проведення інвентаризації створюються **робочі інвентаризаційні комісії**.

Функції постійно діючої комісії:

- профілактична робота із забезпечення зберігання майна;

- організація проведення інвентаризацій та інструктаж членів робочої комісії;
- здійснення контрольних (вибіркових) перевірок правильності проведення інвентаризацій;
- контроль за збереженням майна і веденням складського обліку;
- перевірка правильності результатів інвентаризації;
- розгляд письмових пояснень осіб, винних у нестачі і псуванні цінностей.

Робочі інвентаризаційні комісії повинні забезпечити:

- безпосереднє проведення інвентаризації активів, зобов'язань, джерел утворення майна;
- своєчасність і якість проведення інвентаризації, визначення її результатів, що відображаються в протоколі разом з пропозиціями щодо нестач, пересортування, псування цінностей.

Робочі комісії очолюють представники керівника підприємства. Не допускається призначення головою робочої інвентаризаційної комісії матеріально-відповідальних осіб або тих самих осіб 2 роки підряд.

Тривалість і терміни інвентаризації обговорені в наказі. До початку інвентаризації робоча комісія повинна одержати від матеріально-відповідальних осіб розписку щодо передачі в бухгалтерію всіх прибуткових і видаткових документів, та про відсутність не оприбуткованих або невиданих матеріальних цінностей. Результати інвентаризації бажано мати на 1-ше число місяця.

Загальна методика проведення інвентаризації складається з декількох стадій:

1) *Організаційна стадія* включає:

- вибір об'єкта інвентаризації;
- формування робочої інвентаризаційної комісії;
- інструктаж членів інвентаризаційної комісії.

2) *Підготовча стадія* включає:

- огляд місць зберігання ТМЦ;
- перевірку останнього звіту і документів про рух цінностей;
- одержання розписки від матеріально-відповідальних осіб;
- перевірку вагового господарства;
- підготовку активів для перевірки їхньої наявності.

3) *Технологічна стадія* включає:

- перевірку наявності об'єктів інвентаризації;
- оцінку стану об'єктів інвентаризації;
- складання інвентаризаційних описів.

4) *Результативна стадія* включає:

- складання порівняльних відомостей за тими позиціями, де є відхилення;
- виконання розрахунків та зарахування пересортиць з відображенням в порівняльних відомостях;

- виконання розрахунків щодо списання сум природного убутку і відображення їх у порівняльних відомостях;
- визначення кінцевих результатів інвентаризації;
- прийняття рішень за результатами інвентаризації;
- відображення результатів інвентаризації в обліку (надлишки, нестачі, природний убуток).

6.8. Документальне оформлення інвентаризації

В процесі інвентаризації, яка відбувається шляхом підрахунку, зважування, обмірювання, визначають фактичну наявність об'єктів інвентаризації, дані про які записують в інвентаризаційний опис.

Інвентаризаційний опис – первинний документ, в якому фіксується найменування і кількість цінностей, а при необхідності – їхній стан.

Інвентаризаційні описи складають у декількох примірниках, в яких матеріально-відповідальна особа ставить свій підпис про матеріальну відповідальність за перелічені в ньому цінності.

Дані інвентаризаційних описів порівнюють з даними бухгалтерського обліку і складають порівняльні відомості, де визначають результати інвентаризації.

Порівняльна відомість – заключний документ з відображенням кінцевих результатів інвентаризації, що визначає розбіжності між обліковими і фактичними залишками.

В порівняльну відомість заносяться лише ті позиції, які мають розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів. Внаслідок такого порівняння:

- Фактичний залишок може бути менше облікового, тобто нестача;
- Фактичний залишок може бути більше облікового, тобто надлишок.

Нестача може виникнути за рахунок природного убутку.

Під **природним убутком** розуміється зменшення ваги або кількості (обсягу) одиниць запасів, що виникають в процесах постачання, реалізації або зберігання внаслідок фізико-хімічних особливостей ТМЦ. Природний убуток є наслідком процесів усушки, утруски, випаровування, розпилення, вивітрювання, витікання.

Списання нестач за рахунок природного убутку здійснюється за наявності наступних умов:

- а) якщо виявлена нестача цінностей після проведення інвентаризації;
- б) коли існують норми природного убутку на відсутні цінності;
- в) у випадках непричетності матеріально-відповідальної особи до утворення нестачі.

Різновидом інвентаризаційних різниць можуть бути **пересортування**, що виникають внаслідок взаємної заміни подібних ТМЦ. Застосовується до ТМЦ, що відображаються на рахунках 20, 21, 22, 25, 27, 28 у випадках виконання наступних вимог:

а) в результаті інвентаризації виявлені надлишки і нестачі ТМЦ одного найменування і відповідної кількості;

б) виявлені надлишки і нестачі утворилися в інвентаризаційному періоді однієї матеріально-відповідальної особи, діяльність якої перевіряється.

Свої висновки і пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє протоколом, який подається на затвердження керівнику підприємства. **Протокол інвентаризаційної комісії** має бути розглянутий і затверджений в 5-тиденний термін.

За наявності розбіжностей видається наказ про причини і винуватців відхилень та усунення виявлених розбіжностей в річній звітності.

Затверджені результати інвентаризації відображають в бухгалтерському обліку в тому місяці, в якому закінчено інвентаризацію, але не пізніше грудня звітного року. Порядок відображення результатів інвентаризації наступний:

- надлишки майна підлягають оприбуткуванню та зарахуванню до доходів діяльності або збільшення фінансування;

- нестача цінностей у межах затверджених норм природного убутку списується за рішенням керівника на валові витрати або зменшення фінансування;

- понаднормові нестачі цінностей та готової продукції, а також втрати від псування відносять до винних осіб за цінами розрахунку розміру шкоди;

- понаднормові нестачі цінностей та готової продукції, якщо винні не встановлені, зараховують на збитки або зменшення фінансування.

6.9. Методи виправлення помилок у бухгалтерських записах

В процесі реєстрації господарських операцій можуть виникати помилки в записах, серед яких описки, числові помилки, невірна кореспонденція рахунків, недотримання методу подвійного запису.

Помилки в облікових реєстрах можуть бути **локальні**, тобто інформація перекручена тільки в одному реєстрі, та **транзитні**, коли помилка автоматично проходить через декілька облікових реєстрів.

Помилки часто трапляються при записах сум, проте цю групу помилок легко проконтролювати шляхом правильного ведення подвійного запису. Складніше, коли помилки трапляються в тексті операцій, тоді вони призводять до неправильної кореспонденції рахунків.

Усі допущені помилки необхідно своєчасно виявити та належним чином виправити.

Помилки можуть усуватися декількома методами в залежності від їхнього характеру і часу виявлення. Чинним Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом МФУ від 24.05.95 р. №88 передбачено застосування таких методів виправлення помилок: коректурний метод, метод додаткового запису, і метод “сторно”.

Коректурний метод застосовується, якщо помилкова сума не занесена в підсумок облікового реєстра. В реєстрах і документах, що допускають виправлення, неправильний запис закреслюється однією рисою, щоб можна прочитати закреслене, над закресленим – правильний запис. Виправлення

супроводжується написом «виправлене» і підтверджується підписом осіб, що ведуть реєстр або підписують документ. В залежності від виправлення існує три види застережень: «виправленому вірити»; «вписаному вірити»; «закреслене не читати». Виправлення робляться у кожному екземплярі окремо.

Метод «сторно» (метод «червоного сторно») застосовується у випадках, коли:

- Допущено помилку в кореспонденції рахунків;
- Записана операція повністю не відбулася;
- Відображена в реєстрах сума більша, ніж фактична її величина.

Полягає в тому, що неправильний бухгалтерський запис записують повторно в тій самій кореспонденції рахунків, що і помилковий запис, який відображається зі знаком «мінус» або червоним кольором. За умов комп'ютерної обробки даних суму «червоного сторно» беруть у дужки або рамку.

За цим методом виправляються помилки в облікових реєстрах за минулий період шляхом внесення сторнованого запису у періоді виявлення помилки. Неправильний запис знищується сторнованим записом шляхом відображення його від'ємного значення. Правильний запис заноситься темним кольором. Сторнований запис може стосуватись знищення як невірно відображеної суми, так і неправильної кореспонденції рахунків.

Виправлення помилок методом „червоного сторно” супроводжують спеціальним документом бухгалтерського оформлення – довідкою, в якій робиться посилання на номер і дату помилкового запису, що підлягає виправленню, а також документа, який став підставою для такого виправлення.

Наприклад, за документом на склад надійшли МШП на суму 10000 грн., які помилково були відображені як виробничі запаси. У бухгалтерському обліку було зроблено таку кореспонденцію рахунків:

Дебет рах. 20 «Виробничі запаси»

Кредит рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» 10000.

Для виправлення помилкового запису неправильний запис спочатку «сторнують»:

Дебет рах. 20 «Виробничі запаси»

Кредит рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» (10000).

Пізніше роблять правильний запис:

Дебет рах. 22 «МШП»

Кредит рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» 10000.

У випадку, коли запис на рахунках зроблено в правильній кореспонденції, але в перебільшеній сумі, тоді на суму різниці між неправильною і правильною сумою здійснюють часткове сторно.

Метод додаткового запису застосовується у випадках, якщо кореспонденція рахунків вірна, а сума відображеної операції менше правильної. Для виправлення помилки оформляється додатковий запис (додаткове

проведення) за цією ж самою кореспонденцією рахунків на суму різниці між правильною і помилковою величинами.

Наприклад, на підставі накладної-вимоги зі складу на виробництво відпущений цемент на суму 12000 грн. Складене бухгалтерське проведення:

Дебет рах.23 «Виробництво»	
Кредит рах.20«Виробничі запаси»	12000.

Пізніше було виявлено, що ціна відпущеного цементу була занижена, а сума операції складає 16000 грн. На підставі довідки бухгалтерії в обліку робиться додатковий запис:

Дебет рах.23 «Виробництво»	
Кредит рах.20«Виробничізапаси»	4000.

Питання для самоконтролю:

- 1) Первинний облік, його роль в бухгалтерському обліку.
- 2) Функції, які виконують бухгалтерські документи.
- 3) Класифікація документів за порядком складання.
- 4) Класифікація документів за способом використання.
- 5) Класифікація документів за призначенням.
- 6) Роль та значення в обліку розпорядчих документів.
- 7) Перелік обов'язкових реквізитів первинних документів.
- 8) Технологія складання та подання бухгалтерських документів.
- 9) Методи вдосконалення бухгалтерських документів.
- 9) Види перевірки документів при надходженні їх в бухгалтерію.
- 10) Зміст прийому групування первинних документів.
- 11) Сутність прийому розцінки(таксування) первинних документів.
- 12) Застосування прийому контирування первинних документів.
- 13) Порядок зберігання первинної документації.
- 14) Визначення та мета інвентаризації.
- 15) Завдання інвентаризації.
- 16) Випадки обов'язкового здійснення інвентаризації.
- 17) Склад та функції постійно діючої інвентаризаційної комісії.
- 18) Склад та функції робочої інвентаризаційної комісії.
- 19) Класифікація інвентаризацій за охопленням об'єктів інвентаризації.
- 20) Класифікація інвентаризацій за обсягом перевірки цінностей.
- 21) Класифікація інвентаризацій за організацією проведення.
- 22) Стадії загальної методики проведення інвентаризації.

ТЕМА 7. ОЦІНЮВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

7.1. Сутність та значення вартісної оцінки

7.2. Оцінка об'єктів обліку

7.3. Калькулювання в системі бухгалтерського обліку

7.1. Сутність та значення вартісної оцінки

Бухгалтерський облік відображає засоби, процеси та явища у грошовому виразі, що потребує їх вартісного вимірювання. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» важливим принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності є *принцип єдиного грошового вимірника*, яким є гривня.

Отже, бухгалтерському обліку властиве *вартісне вимірювання*, що передбачає використання *грошового вимірника*. Вимірюваність вважається необхідною передумовою визнання активів, зобов'язань та власного капіталу. З метою вимірювання використовують такі елементи методу бухгалтерського обліку, як *оцінка та калькуляція*.

Оцінка – це спосіб вартісного вимірювання господарських засобів та джерел їх утворення, а *калькуляція* – спосіб вартісного вимірювання господарських процесів (придбання матеріальних цінностей, виробництва продукції, їх реалізації).

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку визначають оцінку як процес визначення грошових сум, за якими мають *визнавати і відображати* елементи фінансових звітів.

Мета оцінки – формулювання основного завдання, яке слід вирішити в результаті оцінки. Формулювання мети оцінки передбачає:

- а) повне і правильне найменування об'єкта оцінки;
- б) вид активів, які оцінюються;
- в) вид майнових прав, які оцінюються;
- г) дату оцінки.

Від правильності поставленої мети залежить вибір адекватної оцінки та уникнення помилок при оцінці активів, зобов'язань, власного капіталу та господарських процесів.

Оцінка господарських засобів (активів) та їх джерел (капіталу та зобов'язань) є відправним моментом бухгалтерського обліку і реальною основою його побудови.

Ціна як грошовий вираз вартості є базовою категорією для оцінки активів і господарських операцій.

В основу оцінки господарських засобів покладено різні ціни, серед яких найбільш поширеними є оптові та роздрібні ціни. *Оптові ціни* – це ціни, за якими підприємство реалізує продукцію іншим підприємствам, збутовим чи торговельним фірмам. Оптова ціна підприємства включає: собівартість реалізації, накладні витрати, прибуток і податки. *Роздрібні ціни* – це ціни, за

якими товари реалізуються споживачам. Вони включають оптову ціну підприємства та торговельну націнку (знижку) з метою покриття витрат обігу.

Теорія бухгалтерського обліку ставить до оцінки основні вимоги, що забезпечують правильність відображення об'єктів обліку та достовірність оцінки. До цих вимог належать:

1) Реальність (адекватність) оцінки вимагає забезпечення відповідності грошового вираження об'єктів обліку їх фактичній величині, а також точного обчислення фактичної собівартості всіх об'єктів обліку шляхом проведення інвентаризації та переоцінки.

2) Єдність оцінки забезпечує однаковість і незмінність оцінки протягом тривалого часу за всіма суб'єктами господарювання. Єдність оцінки досягається встановленням обов'язкових положень (стандартів), інструкцій, правил обліку і калькулювання.

3) Цілеспрямованість оцінки, що застосовується в бухгалтерському обліку.

Оцінка в бухгалтерському обліку має багатфункціональний характер. Цією обставиною пояснюється існування різноманітних грошових оцінок, серед яких:

- **Економічні оцінки**, що використовують для визначення цінності майна при його реалізації чи придбанні;
- **юридичні оцінки**, які випливають з укладених угод (договорів), або обумовлені необхідністю відшкодування заподіяної шкоди;
- **статистичні оцінки**, які характеризують сукупність об'єктів за деякими середніми величинами та застосовуються в макроекономічному обліку й аналізі;
- **експертні оцінки**, що встановлюють експерти(фахівці);
- **страхові (актуарні) оцінки** розраховують індивідуально для кожного страхового об'єкта.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку передбачають можливість застосування різних методів оцінки активів, капіталу та зобов'язань, основою (базою) яких є:

1) Історична(фактична)собівартість:

активу – це сума грошових коштів, їх еквівалентів або інших форм компенсації, наданих на момент придбання активу. (Форма компенсації – інші активи чи зобов'язання);

зобов'язання – сума надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання, або на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, які підлягають сплаті для погашення зобов'язань у процесі звичайної господарської діяльності.

2) Поточна(відновлювана)собівартість:

активу – сума грошових коштів і їхніх еквівалентів або інших форм компенсації, яку необхідно було б витратити для придбання аналогічного активу на поточний момент (дату балансу);

зобов'язання – сума не дисконтованих грошових коштів чи їх еквівалентів, які були б необхідні для погашення зобов'язань на поточний момент (дату балансу).

3) **Вартість реалізації(погашення):**

активу – сума грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в процесі звичайної реалізації;

зобов'язання – сума не дисконтованих грошових коштів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства.

4) **Сучасна вартість:**

активу – дисконтована вартість майбутніх чистих надходжень грошових коштів від звичайної діяльності;

зобов'язання – теперішня (дисконтована) вартість майбутніх чистих грошових платежів, які необхідні для погашення зобов'язання у процесі звичайної господарської діяльності.

5) **Справедлива вартість:**

активу – сума, за якою актив може бути обмінений в операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

зобов'язання – сума, за якою може бути погашене зобов'язання в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

На підставі принципу історичної (фактичної) собівартості, основою оцінки найчастіше приймається *історична собівартість* – оцінка на основі витрат на виробництво чи придбання активів. Історична собівартість, як правило, комбінується з іншими основами оцінки. Так, стандарти обліку вимагають відображати запаси за нижчою із двох оцінок – *вартістю реалізації* або *чистою вартістю реалізації*. Таке поєднання способів оцінки впливає з принципу обачності. Ринкові цінні папери, а також інші активи, за якими існує активний ринок, можна відображати за *ринковою вартістю*. Оцінка за *справедливою вартістю* має застосовуватися в таких операціях, як безоплатне одержання активів, внесення активів до статутного капіталу (при цьому вартість погоджується із засновниками), обмін активами тощо.

Вибір основи оцінки підприємством залежить від вимог стандартів обліку, економічної доцільності, а також чинного законодавства.

7.2. Оцінка об'єктів обліку

Оцінка різних об'єктів обліку – активів, зобов'язань, капіталу, господарських процесів – визначається у відповідних стандартах обліку. Для кожного виду активів, як правило, визначаються декілька ситуацій, в яких здійснюється оцінка активів:

- Оцінка при придбанні(отриманні);
- Оцінка при вибутті;
- Оцінка на дату балансу (на кінець звітного періоду).

Оцінка придбання активу здійснюється за *первісною вартістю*, за якою він зараховується на баланс підприємства. Первісна вартість, як правило, є історичною (фактичною) собівартістю активу.

Основні засоби. Придбані (створені) основні засоби зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю. *Первісна вартість* – історична собівартість основних засобів у сумі грошових коштів або справедливої вартості активів, сплачених на дату придбання (створення) основних засобів. Первісна вартість включає фактичні витрати на придбання (створення) основних засобів та приведення їх до придатного для використання стану. Такими витратами можуть бути:

- суми, сплачені згідно з договором продавцю (підряднику);
- суми, сплачені за інформаційні та консультаційні послуги;
- реєстраційні збори, державне мито та інші аналогічні платежі;
- податки та інші обов'язкові платежі, що не відшкодовуються підприємству;
- витрати із страхування ризиків, пов'язаних з доставкою;
- витрати на установлення, монтаж, налагодження;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та приведенням основних засобів до робочого стану.

Витрати на придбання (створення) основних засобів капіталізуються і в подальшому підлягають *амортизації*, тобто систематичному розподілу між звітними періодами. Амортизація може нараховуватися різними методами відповідно до діючих стандартів обліку: *прямолінійним, зменшуваного залишку, кумулятивним, виробничим* методом. В результаті визначається *балансова(залишкова)вартість* основних засобів як різниця між первісною або переоціненою вартістю та сумою нарахованої амортизації.

У процесі використання основних засобів їхня первісна вартість може змінюватись. Збільшення або зменшення вартості може здійснюватись в результаті переоцінки об'єкта основних засобів за справедливою вартістю станом на 31 грудня звітного року.

Нематеріальні активи. Первісною оцінкою нематеріальних активів є собівартість їх придбання чи створення відповідно. *Собівартість нематеріального активу* визначається сумою грошових коштів або справедливою вартістю іншої компенсації для його придбання або створення. Собівартість окремо придбаного нематеріального активу включає його ціну, мито, усі податки, що не підлягають відшкодуванню, інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням активу. Собівартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає всі витрати, прямо пов'язані з його створенням та приведенням до стану, придатного для використання за призначенням.

Витрати на створення чи придбання нематеріального активу капіталізуються і її подальшому підлягають розподілу в часі протягом строку його корисного використання. Амортизація нематеріального активу здійснюється протягом строку його корисного використання, який не повинен перевищувати 20 років.

Капітальні інвестиції. Прикладом капітальних інвестицій може бути будівництво господарським способом (силами підприємства) або процес

придбання основних засобів, який займає значний час. Оцінюють такі інвестиції за *сумою фактичних витрат*, пов'язаних з ними.

Фінансові інвестиції. Являють собою активи, які утримують з метою збільшення прибутку, зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора (акції, облігації, частки в статутних капіталах інших підприємств та інші боргові та капітальні цінні папери). Первісне визнання фінансових інвестицій здійснюється за їхньою *історичною собівартістю*, яка включає: ціну придбання; комісійні винагороди; гонорари; мито; податки, що не відшкодовуються підприємству; банківські збори; інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням інвестицій.

Виробничі запаси. Первісною вартістю придбаних запасів є їх *фактична собівартість*, яка визначається відповідно до П(С)БО 9 „Запаси”. Первісною вартістю виготовлених запасів є їхня *виробнича собівартість*, яка формується відповідно до П(С)БО 16 „Витрати”. В інших випадках для оцінки запасів використовується *справедлива вартість*.

Запаси відображаються в обліку за найменшою із двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

Дебіторська заборгованість. Її оцінка залежить від виду заборгованості. Заборгованість за товари, роботи, послуги оцінюється за *первісною вартістю*, яка дорівнює справедливій (контрактній) вартості. Поточна оцінка дебіторської заборгованості здійснюється за *чистою реалізаційною вартістю*, яка визначається як різниця між первісною вартістю та резервом сумнівних боргів. Резерв визначається на основі платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Грошові кошти та їх еквіваленти. Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті оцінюються за *номіналом*.

Зобов'язання. Для оцінки зобов'язань можуть бути використані всі зазначені вище оцінки. Вибір способу оцінки залежить від характеру зобов'язання, його строковості, способу погашення.

7.3. Калькулювання в системі бухгалтерського обліку

Суть калькулювання як елементу методу бухгалтерського обліку полягає в обчисленні у грошовому вираженні витрат підприємства на виробництво окремого виду продукту (виконання робіт, надання послуг).

Калькулювання – сукупність прийомів аналітичного обліку витрат на виробництво та розрахункових процедур визначення собівартості продукту. Калькулювання спрямовано, в першу чергу, на виявлення собівартості за результатами виробництва, тобто *виробничої собівартості продукції*.

Калькулювання як більш широке поняття включає: калькуляційний облік та калькуляцію. **Калькуляція** являє собою розрахунок собівартості продукту. Калькуляція передбачає певний (той чи інший) спосіб розрахунку собівартості.

Калькуляційний облік – розрахунок собівартості продукту з метою достовірного й точного калькулювання. Основне завдання системи калькуляційного обліку – повна локалізація прямих витрат за об'єктами калькулювання та облік непрямих витрат, який забезпечує найбільш достовірний їх розподіл.

Об'єктами калькулювання виступають продукти праці – окремий виріб, робота чи послуга, напівфабрикати, частинні продукти (деталі, вузли) різного ступеня готовності, за якими необхідна інформація про їхню собівартість.

Поєднання системи калькуляційного обліку та калькуляції здійснюється при застосуванні того чи іншого **методу калькулювання** – сукупності способів аналітичного обліку витрат на виробництво й прийомів обчислення собівартості калькуляційних об'єктів.

Методи калькулювання відрізняються методикою калькуляційного обліку та способами калькулювання.

Калькулювання як процес включає такі етапи:

- групування витрат;
- розподіл витрат між об'єктами калькулювання;
- визначення собівартості продукції, робіт, послуг;
- аналіз собівартості продукції, робіт, послуг.

Передумовою процесу калькулювання є **групування витрат**.

Вітчизняна наука та практика розрізняє два групування витрат:

- 1) групування витрат за економічними елементами;
- 2) групування витрат за статтями калькуляції.

Для визначення в фінансовому обліку усієї суми витрат операційної діяльності та відображення їх у фінансовій звітності підприємства призначене **групування витрат за економічними елементами**.

Економічний елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами.

Групування витрат операційної діяльності за економічними елементами регламентоване П(С)БО 16 „Витрати” та включає такі елементи витрат:

- **матеріальні витрати** (сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо й енергія, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини тощо);
- **витрати на оплату праці** (основна та додаткова заробітна плата відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві, оплата відпусток, компенсаційні та інші виплати);
- **відрахування на соціальні заходи** (на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, на випадок безробіття, індивідуальне страхування);
- **амортизація** (сума нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів);
- **інші операційні витрати** (вартість робіт і послуг сторонніх організацій, сума податків і зборів, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, списання та уцінка активів, сума фінансових санкцій тощо).

Облік витрат за елементами здійснюють всі без винятку підприємства, організації. З цією метою у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачений окремий клас рахунків 8"Витрати за елементами". Рахунки

цього класу призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду і використовуються, головним чином, статистичними органами для розрахунку макроекономічних показників, зокрема валового внутрішнього продукту (ВВП).

Групування витрат за економічними елементами характеризує їх відношення до створення продукту, але не відображає мети і призначення виробничих витрат, їх доцільність, не повністю виявляє їх роль у технологічному процесі виробництва.

Апарату управління підприємством необхідна інформація про собівартість окремих видів продукції для прийняття рішень, спрямованих на найефективніше використання ресурсів виробництва. Таку інформацію може забезпечити процес калькулювання.

Забезпечення процесу калькулювання потребує відповідної організації аналітичного обліку витрат. Об'єктами аналітичного обліку витрат становлять місця їхнього виникнення: виробнича дільниця, цех, відділ або окреме робоче місце. Для розрахунку витрат за місцями їхнього виникнення застосовується **групування витрат за статтями калькуляції**.

Найбільш характерний процес розрахунку виробничої собівартості продукції, яка визначається в результаті калькулювання виробничих витрат. Згідно П(С)БО 16 "Витрати" до складу **виробничої собівартості** входять:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати у складі змінних та постійних розподілених витрат.

Згідно Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості підприємствам рекомендований перелік типових калькуляційних статей. Втім визначення переліку і складу статей калькуляції виробничої собівартості є компетенцією підприємства і регламентується його обліковою політикою.

Питання для самоконтролю:

- 1) Сутність та значення вартісної оцінки в бухгалтерському обліку.
- 2) Методи оцінки активів, капіталу та зобов'язань.
- 3) Первісна вартість активів, склад витрат, що включаються до первісної вартості.
- 4) Зміст та призначення групування витрат за економічними елементами.
- 5) Зміст та призначення групування витрат за статтями калькуляції.

ТЕМА8. ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ, ТЕХНІКА, ФОРМИ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

- 8.1. Облікові реєстри та їх класифікація
- 8.2. Ознаки форм обліку і техніка облікової реєстрації
- 8.3. Меморіально-ордерна форма обліку
- 8.4. Журнально-ордерна форма обліку
- 8.5. Форма обліку „Журнал - Головна”
- 8.6. Спрощена та проста форми обліку
- 8.7. Автоматизована форма обліку

8.1. Облікові реєстри та їх класифікація

Облікові реєстри – носії упорядкованої облікової інформації для відображення документально оформлених господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Реєстр (від латинської «записувати») являє собою облікову таблицю (бланк) спеціального формату і змісту, джерелом якої є відображена в системі рахунків інформація первинних бухгалтерських документів.

Облікові реєстри класифікують за низкою ознак:

1) *За характером бухгалтерських записів* реєстри поділяються на хронологічні, систематичні та комбіновані.

Хронологічні – реєстри, в яких господарські операції записуються у календарній послідовності їх здійснення та оформлення. Хронологічні реєстри зазвичай називають *журналами*. До таких реєстрів належать: Журнал реєстрації господарських операцій, Журнал обліку надходження готової продукції та вантажів, таблиць відпрацьованого часу.

Систематичні – реєстри, в яких господарські операції групуються, систематизуються і відображаються у певній послідовності на відповідних синтетичних і аналітичних рахунках. Таким реєстром є Головна книга, в якій узагальнюються записи за кожним синтетичним рахунком, а також Касова книга, де відображаються і групуються дані аналітичного обліку.

Комбіновані – реєстри, що поєднують хронологічні і систематичні записи. Таку побудову має Журнал-Головна книга. Перша її частина – журнал реєстрації господарських операцій; друга частина – відображення згрупованих операцій на синтетичних рахунках.

2) *За змістом* облікові реєстри поділяються на синтетичні, аналітичні і комбіновані.

Синтетичні – це реєстри, в яких облік ведуть за синтетичними рахунками: Головна книга; Журнал-ордер; Журнал-Головна книга. Всі вони є носіями інформації для синтетичного обліку.

Аналітичні – це реєстри, в яких облік ведеться за аналітичними рахунками. Вихідні дані в них подають в натуральних, трудових і вартісних вимірниках (оборотні відомості за аналітичними рахунками, картки обліку).

Комбіновані регістри поєднують в собі синтетичні та аналітичні записи (окремі журнали-ордери, касова книга).

3) *За побудовою* облікові регістри можуть бути односторонні, двосторонні, багатографні, шахові.

Односторонні – регістри, в яких дані про господарську операцію записують за дебетом або за кредитом відповідного рахунку. Прикладом таких регістрів є Касова книга, Книга складського обліку.

Двосторонні регістри складаються з двох частин: Одна частина – для обліку дебетових, друга – для кредитових оборотів. Двостороння будова регістрів обліку характерна для Головної книги.

Багатографні – регістри, в яких одна графа (як правило, дебетова) розділена на декілька граф. Так, в Головній книзі кредитові обороти порахунку наводяться однією сумою, а дебетові обороти визначаються за кожним рахунком.

Шахові облікові регістри побудовані за принципом шахової дошки. Записи в таких регістрах роблять у клітинці, що розташована на перетині стовпчика і рядка таблиці, який відповідає дебетовому і кредитовому оборотам на відповідному рахунку. Така побудова скорочує кількість записів, оскільки подвійний запис здійснюється в один прийом.

4) *За формою* (зовнішнім виглядом) регістри поділяються на бухгалтерські книги, картки, окремі відомості (машинограми).

Бухгалтерські книги – зброшуровані, прошнуровані та пронумеровані регістри обліку (Головна книга, Касова книга);

Картки – виготовлені друкованим засобом окремі (вільні) листки (картки складського обліку);

Окремі відомості – таблиці різного формату, виготовлені на окремих (вільних) листках (журнали-ордери, меморіальні ордери, оборотні відомості).

8.2. Ознаки форм обліку і техніка облікової реєстрації

Рациональна організація обліково-аналітичної роботи на підприємстві передбачає застосування ефективної форми бухгалтерського обліку.

Форма бухгалтерського обліку – це сукупність облікових регістрів, що використовуються в різному сполученні, у визначеній послідовності і взаємодії в процесі обробки облікової інформації.

Форма бухгалтерського обліку відображає відповідну технологію облікового процесу: групування господарських операцій, дотримання встановленої послідовності їх відображення, порядок записів у регістрах.

Найважливішими ознаками відмінності однієї форми обліку від іншої є:

- зовнішній вигляд, побудова і кількість облікових регістрів;
- поєднання регістрів хронологічного і систематичного обліку, синтетичного і аналітичного обліку;
- послідовність і способи запису господарських операцій в облікових регістрах.

Кожному етапу розвитку господарської діяльності і певному стану обліку відповідає визначена форма ведення обліку.

Поява сучасних засобів обчислювальної техніки обумовила не тільки розробку нових облікових реєстрів, але й докорінну перебудову всієї технології облікового процесу.

Однак за наявності існуючих розбіжностей форма бухгалтерського обліку має відповідати наступним *вимогам*:

- забезпечення повноти і реальності відображення в облікових реєстрах господарських операцій;
- сприяння раціональному розподілу облікових робіт між окремими працівниками для своєчасного їх виконання;
- забезпечення необхідною інформацією про виконання встановлених завдань господарськими підрозділами і підприємством в цілому;
- забезпечення належної економічності облікового процесу шляхом узгодження витрат на ведення обліку з обсягами діяльності підприємства;
- забезпечення необхідною інформацією процесу складання звітності, здійснення контролю та виконання аналізу.

Питання використання реєстрів бухгалтерського обліку регулюються Законом України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”.

Відповідно до Закону підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності і технології обробки облікових даних.

Протягом року підприємство має дотримуватись прийнятої форми обліку. Зміна форми обліку можлива у випадках, передбачених стандартами бухгалтерського обліку, та відображається в обліковій політиці підприємства.

Форми облікових реєстрів рекомендуються МФУ або розробляються міністерствами та відомствами за умови дотримання загальних методологічних принципів.

Перенесення інформації з первинних документів в облікові реєстри має здійснюватись у порядку надходження первинних документів до бухгалтерії, але не пізніше терміну, що забезпечує своєчасне складання звітності.

Використання тих чи інших реєстрів обумовлено технікою і технологією ведення бухгалтерського обліку, рівнем використання обчислювальної техніки. Підприємства, які складають облікові реєстри на машинних носіях, зобов'язані забезпечити технічні засоби для їх відтворення у зручному для читання вигляді. Облікові реєстри складаються щомісяця і підписуються виконавцем та головним бухгалтером. Наприкінці кожного місяця реєстри закривають, що означає підрахунки підсумків оборотів за дебетом і кредитом та сальдо за кожним рахунком. Підсумкову інформацію переносять у зведені реєстри обліку. Зведені дані облікових реєстрів використовують для складання звітності з метою надання інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам для здійснення контролю та аналізу. Облікові реєстри зберігаються протягом 3-хроків.

8.3. Меморіально-ордерна форма обліку

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку характеризується застосуванням книг для ведення синтетичного обліку і карток – для аналітичного.

Суть форми полягає в тому, що на підставі перевірених та згрупованих за певною ознакою первинних документів складаються меморіальні ордери, в яких вказується:

- зміст запису (підстава здійснення операції);
- кореспонденція рахунків;
- сума господарської операції.

Основою для складання меморіальних ордерів є накопичувані відомості, в яких угруповуються дані первинних документів.

Меморіальний ордер має наступну форму:

Меморіальний ордер №4 від 05.01.2025 року

Зміст операції (підстава для запису)	Дт	Кт	Сума
Розподіл заробітної плати за	20		14500
напрямами витрат(відомість№1)	23		5200
	24		2800
	91		3700
	92		4900
	93		1800
Сума обороту		66	32900

Додаток на трьох аркушах.

Бухгалтер / підпис /

Меморіальні ордери є документом бухгалтерського оформлення, в яких відображені записи господарських операцій. Кожному меморіальному ордеру привласнюється постійний номер, що дозволяє скласти лише один ордер на місяць за групою однорідних операцій. Документи, на підставі яких здійснюються записи в меморіальний ордер, підшиваються до нього.

Меморіальні ордери реєструються в хронологічному порядку в реєстраційному журналі за номером і датою складання з указівкою його загальної суми. Загальна сума за журналом відображає обсяг господарської діяльності підприємства за звітний період (місяць). Підсумок оборотів реєстраційного журналу має відповідати підсумку оборотів за дебетом і кредитом синтетичних рахунків.

Облікові записи з реєстраційного журналу переносять до систематичного реєстру синтетичного обліку – Головної книги – за кожним меморіальним ордером. Для кожного рахунку у книзі відведена окрема сторінка. Записи в Головній книзі здійснюються за шаховим принципом, тобто в розрізі

кореспондуючих рахунків (ліворуч – за дебетом рахунку, праворуч – за кредитом рахунку).

Реєстраційний журнал за січень 2015 року

Номер меморіальних ордерів	Дата складання	Сума за меморіальними ордерами
1	2.01	15100
2	2.01	3500
3	4.01	7100
4	5.01	32900
...
Усього за січень		5123400

Після закінчення місяця за кожним рахунком підраховують обороти за дебетом і кредитом та визначають залишки. На підставі Головної книги складається оборотна відомість за синтетичними рахунками, підсумок якої звіряють з підсумком реєстраційного журналу.

Аналітичний облік за цією формою ведеться, як правило, в картках аналітичного обліку. Для кожного аналітичного рахунку передбачена окрема картка. Щодо касових операцій, то їх ведуть у Касовій книзі. Записи в регістрах аналітичного обліку здійснюють на підставі первинних документів, доданих до меморіального ордеру.

На підставі оборотної відомості за синтетичними рахунками та додаткових розрахунків складається баланс та інші форми звітності.

Меморіально-ордерна форма обліку застосовується в бюджетних організаціях, кредитних установах, а також на невеликих підприємствах.

Переваги форми:

- відносна простота і гнучкість;
- можливість використання для різних типів організацій;
- посилення контрольної функції в результаті звіряння наприкінці місяця даних синтетичного та аналітичного обліку.

Недоліками форми є:

- велика кількість меморіальних ордерів;
- дублювання даних у двох регістрах (меморіальний ордер, Головна книга);
- недостатня пристосованість до запитів аналізу і контролю;
- необхідність виконання великих обсягів робіт наприкінці місяця;
- слабка пристосованість регістрів для складання фінансової звітності.

8.4. Журнальна форма обліку

Журнальна форма бухгалтерського обліку ґрунтується на застосуванні системи накопичуваних і групувальних облікових реєстрів.

Суть журнальної форми полягає в тому, що на підставі згрупованих даних первинних документів усі господарські операції реєструються у відповідних журналах (журналах-ордерах) та відомостях.

Основним обліковим реєстром даної форми є журнал. Це комбіновані реєстри синтетичного, а в багатьох випадках й аналітичного обліку.

Журнал побудований за **кредитовою ознакою**: всі господарські операції відображаються в ньому за кредитом відповідного синтетичного рахунку і дебетом кореспондуючих з ним рахунків. Кожен журнал призначений для накопичення тільки кредитового обороту за одним або декількома синтетичними рахунками.

До журналу може відкриватись **відомість** за синтетичними рахунками, яка будується за **дебетовою ознакою**: за дебетом відповідного синтетичного рахунку і кредитом кореспондуючих з ним рахунків. У разі необхідності до журналу може також відкриватись відомість аналітичного обліку до рахунків даного журналу. Окрім того, дебетові обороти визначаються в Головній книзі за кожним рахунком в порядку рознесення даних різних журналів в Головну книгу.

Порядок обробки документів за журнальною формою обліку наступний (рисунок 8.1):

Журнали закриваються, як правило, наприкінці місяця. На підставі журналу здійснюються записи в Головну книгу, що відкривається на рік. Для кожного рахунку в книзі приділяється один лист, а кожному місяцю – один рядок.

Заповнюється Головна книга у такий спосіб:

- кредитовий оборот за кожним рахунком (або субрахунком) переноситься одним підсумковим записом на місяць;
- дебетовий оборот за кожним рахунком (або субрахунком) набирається окремими сумами з різних журналів-ордерів, тому кількість записів за дебетовими оборотами визначається кількістю рахунків, з яким кореспондує даний рахунок (субрахунок).

Таким чином, Головна книга і журнал-ордер дають повний розгорнутий запис господарських операцій за дебетом і кредитом кожного рахунку.

Крім оборотів, у Головну книгу переноситься сальдо первісного балансу за кожним рахунком. Для перевірки правильності записів у Головній книзі необхідно підрахувати суми оборотів і сальдо за всіма рахунками. На підставі кінцевих сальдо Головної книги складається баланс і інші форми звітності.

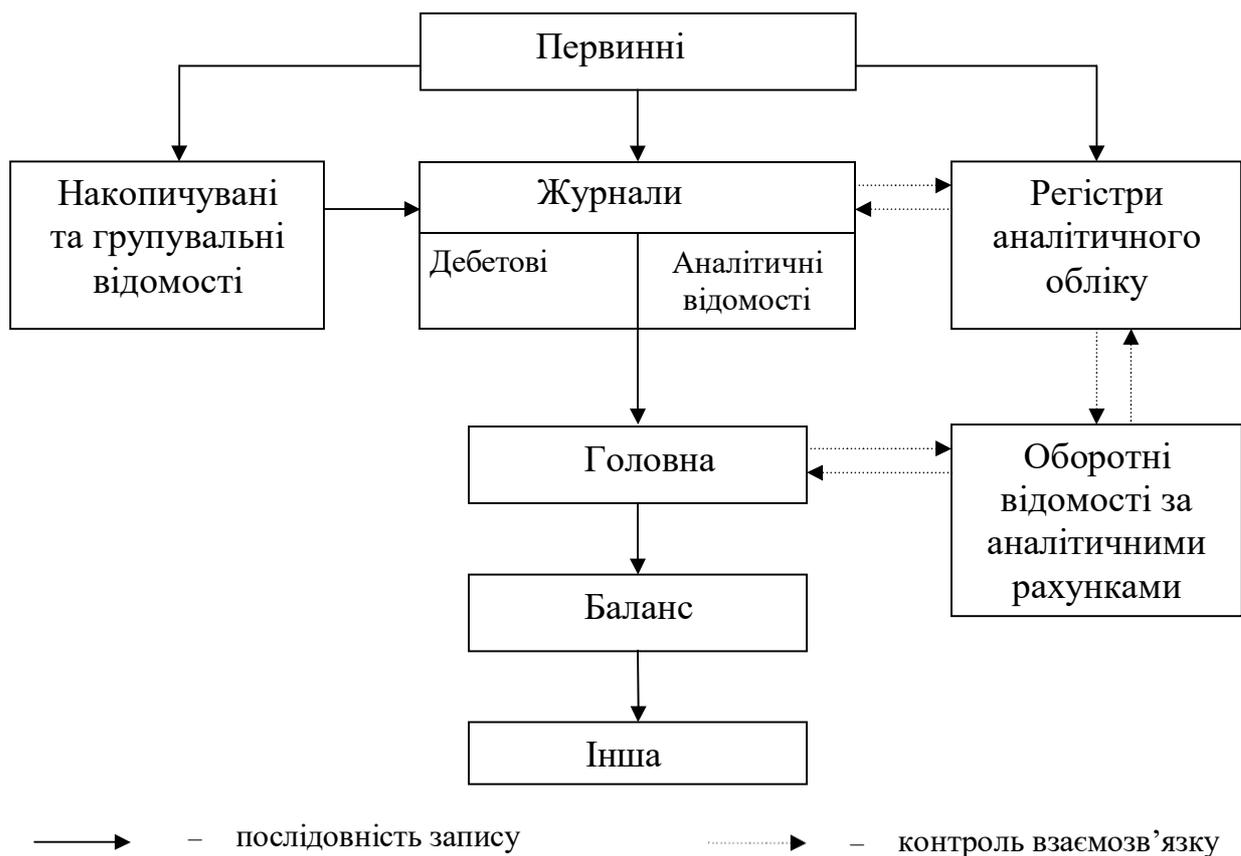


Рисунок 8.1 – Схема журнальної форми обліку

Перелік і зміст журналів і відомостей визначається “Методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку”, затверджених наказом МФУ №356 від 29.12.2000р. Методичними рекомендаціями передбачається складання 7 журналів і 17 відомостей.

Журнал 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33 для обліку коштів і грошових документів.

Журнал 2 за кредитом рахунків 50, 60 для обліку довгострокових і короткострокових кредитів.

Журнал 3 за кредитом окремих рахунків класів 1, 3, 5, 6 для обліку розрахунків, довгострокових і поточних зобов'язань.

Журнал 4 за кредитом рахунків першого класу і рахунку 35 для обліку необоротних активів і фінансових інвестицій.

Журнали 5, 5А за кредитом виробничих рахунків. Призначені для обліку витрат.

Журнал 6 за кредитом рахунків класу 7, призначений для обліку доходів і фінансових результатів.

Журнал 7 за кредитом рахунків класу 4, призначений для обліку власного капіталу і забезпечення власних зобов'язань.

Основні переваги журнально-ордерної форми обліку:

- об'єднання синтетичного та аналітичного обліку в облікових реєстрах;

- забезпечення рівномірного відображення господарських операцій протягом звітного періоду;
- забезпечення розподілу облікових робіт;
- скорочення записів більш ніж у 2 рази в порівнянні з меморіально - ордерною формою за рахунок спрощення схеми записів операцій в регістрах.

Основні *недоліки*:

- ускладнення комп'ютеризації обліку через складність побудови регістрів;
- необхідність високого рівня кваліфікації облікового персоналу.

Журнально-ордерна форма обліку орієнтована на значні за масштабом промислові підприємства зі складним характером виробництва та великою кількістю господарських операцій і первинних документів.

8.5. Форма обліку «Журнал-Головна»

Журнал-Головна є найпростішою формою бухгалтерського обліку. Назва форми походить від головного регістру (книги), в якому поєднується хронологічний запис із систематичним. У цьому регістрі поєднані Журнал реєстрації операцій і Головна книга. Кожна господарська операція одночасно реєструється і відображається на відповідних синтетичних рахунках. Для кожного рахунку відводиться подвійна графа для запису дебетових і кредитових оборотів, що дозволяє досить легко контролювати дотримання подвійного запису кожної операції.

Книгу Журнал-Головна як основний регістр відкривають на поточний рік. Спершу записують сальдо на початок місяця в розрізі синтетичних рахунків. Після відображення всіх господарських операцій за місяць підраховують обороти за рахунками та виводять сальдо на початок наступного місяця. Сума оборотів за дебетом всіх рахунків має дорівнювати сумі оборотів за кредитом усіх рахунків, а також підсумку графи „Сума обороту”. Це дає змогу систематично контролювати правильність записів шляхом перевірки їх при підрахунку підсумків.

Аналітичний облік за цією формою ведуть в картках або книгах. За допомогою оборотних відомостей встановлюється взаємозв'язок між синтетичними і аналітичними рахунками. Підсумки оборотних відомостей за аналітичними рахунками звіряють з оборотами та сальдо за відповідними синтетичними рахунками. Складати оборотну відомість за синтетичними рахунками за цією формою недоцільно, оскільки підсумки оборотів за дебетом і кредитом рахунків, а також рівність залишків рахунків порівнюють у Журнал-Головній книзі. За даними книги складають бухгалтерський баланс.

Головною перевагою форми Журнал-Головна є простота і наочність. Ця форма обліку досить широко застосовується у сільськогосподарських підприємствах, споживчій кооперації, бюджетних установах. Вона застосовується також малими підприємствами, оскільки кількість задіяних синтетичних рахунків на таких підприємствах незначна і всі рахунки

вміщуються на одному розвороті книги. Проте якщо на підприємстві використовують значну кількість синтетичних рахунків (більше 20), ця форма втрачає наочність записів. Втім в умовах комп'ютерної обробки даних застосування цієї форми доцільне та ефективне.

В разі значної кількості операцій виникає необхідність попереднього їх групування. Таким регістром є Книга обліку господарських операцій, яку широко використовують малі підприємства.

8.6. Спрощена та проста форми обліку

Спрощена форма обліку застосовується на малих підприємствах. Використання спрощеної форми обліку регламентується Положенням про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктами малого підприємництва, затвердженим наказом МФУ №196 від 30.09.98 (зі змінами і доповненнями).

Підприємства малого бізнесу з нескладною технологією виробництва за наявності не більш 300 господарських операцій на місяць, можуть застосовувати спрощену форму.

Аналітичний і синтетичний облік на малих підприємствах зазвичай передбачається здійснювати у типових регістрах, рекомендованих Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджених наказом МФУ № 422 від 25.06.2003 р. На підставі первинних документів кожен господарську операцію записують одночасно у відповідну відомість (таблиця 11.1) та «Журнал обліку господарських операцій».

Таблиця 8.1 – Регістри бухгалтерського обліку за спрощеною формою

Найменування регістрів	Рахунки, які Ведуться у регістрах
Журнал обліку господарських операцій	Всі рахунки
Відомість 1-М обліку готівки і грошових документів	30, 31
Відомість 2-М обліку запасів	20, 26
Відомість 3-М обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами, за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів	37, 55, 64, 66, 68, 69
Відомість 4-М обліку необоротних активів та амортизації (зносу), капітальних і фінансових і інвестицій та інших необоротних активів	10, 13, 14, 15, 18, 35
Відомість 5- М обліку витрат, доходів і фінансових результатів, власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечення майбутніх витрат і платежів	23, 39, 40, 44, 47, 70, 79, 84, 85
Оборотно-сальдова відомість	Всі рахунки

Всі наведені регістри є комбінованими, записи в яких здійснюються на підставі первинних документів в аналітичному та синтетичному розрізі.

Узагальнення даних синтетичного обліку і контроль правильності записів у відомостях здійснюється шляхом складання оборотно-сальдової (шахової) відомості. За даними відомості складаються Головна книга, баланс та інші форми звітності.

Для організації обліку за спрощеною формою складають робочий план рахунків, що дозволяє застосовувати обмежений перелік рахунків.

За спрощеною формою обліку можуть використовуватися книги обліку господарських операцій, що відображають залишки на бухгалтерських рахунках і реєструють операції у хронологічному порядку.

Проста форма бухгалтерського обліку застосовується у випадках:

- простого характеру виробничого процесу та обмеженої кількості господарських операцій;
- повного застосування у виробництві матеріалів, що надійшли у звітному місяці;
- розрахунку з постачальниками і підрядниками за фактом здійснення операції;
- облік доходів і витрат на підставі одержаних та сплачених грошових коштів.

За простою формою бухгалтерського обліку на підставі даних первинних документів ведеться комбінований реєстр синтетичного та аналітичного обліку – Книга обліку господарських операцій. Окремо ведуться Відомість обліку заробітної плати та Касова книга.

У книзі обліку господарських операцій відображаються залишки за рахунками на початок місяця; протягом місяця фіксується рух майна та витрат методом подвійного запису. Витрати виробництва списуються на собівартість реалізованої продукції та виводиться фінансовий результат. Наприкінці місяця підраховуються обороти та залишки.

На підставі даних Книги обліку господарських операцій формується бухгалтерський баланс. Головна книга за простою формою не потрібна.

8.7. Автоматизована форма обліку

Впровадження в практику ведення обліку персональних електронних обчислювальних машин (ПЕОМ) зумовило якісно інший характер обліково-аналітичної роботи, створило умови для використання принципово нових форм облікових реєстрів і привело до появи нової, автоматизованої (комп'ютерної) форми обліку. Її характерною рисою є забезпечення складання облікових реєстрів в автоматичному режимі. Проте така форма обліку ставить нові вимоги до оформлення первинних документів та системи контролю відображених в них даних. Завдання автоматизації – підвищення якості роботи бухгалтерії.

В залежності від потреб підприємства комп'ютерна форма може базуватись на принципах меморіально-ордерної, журнально-ордерної та інших

форм обліку. Загальна схема комп'ютерної форми обліку з використанням ПЕОМ наведена на рисунку 8.2.

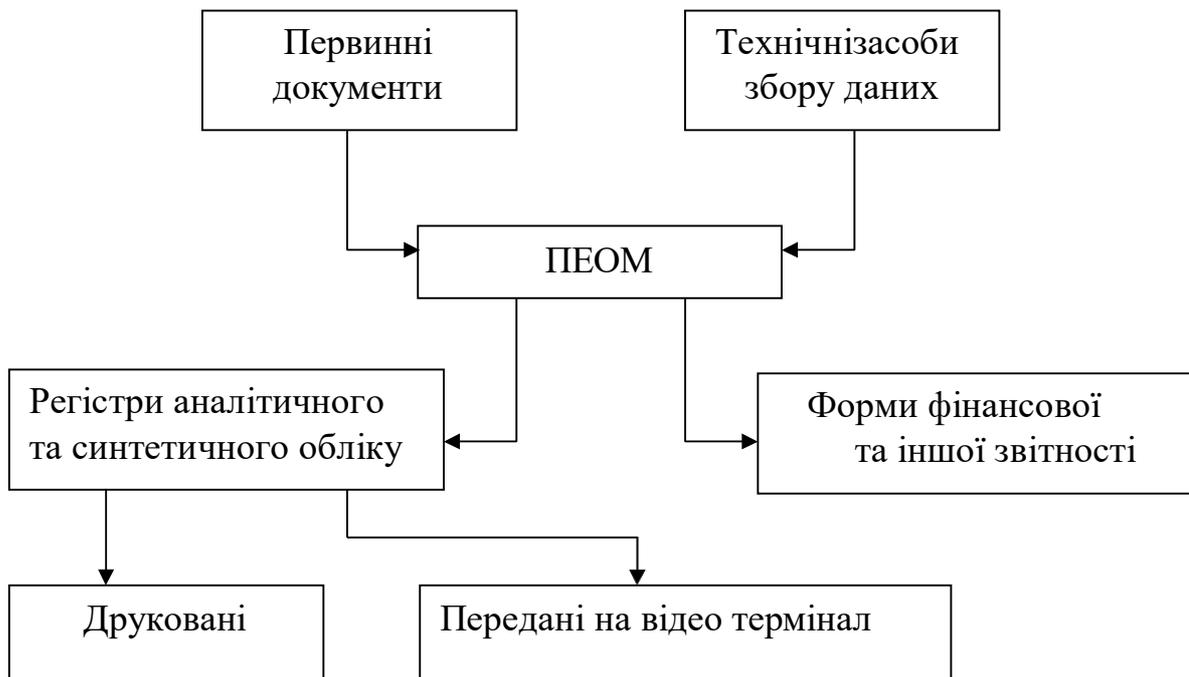


Рисунок 8.2–Схема комп'ютерної форми обліку

Технологічний процес комп'ютерного обліку містить наступні етапи:

- збирання і реєстрація(обробка) первинних документів;
- формування масивів даних на електронних носіях;
- одержання результатів за запитом користувача.

На даному етапі розвитку обліку в Україні важливе місце займає автоматизація збирання й обробки облікової інформації, починаючи з первинних документів, пристосованих для обробки на ЕОМ.

Головним напрямом подальшого вдосконалення обліку є застосування в обліковому процесі діалогового режиму узагальнення і видачі інформації за відповідними позиціями бухгалтерського обліку.

Діалогова форма ведення бухгалтерського обліку передбачає повну автоматизацію виконання завдань як у регламентному, так і діалоговому режимах. Її особливості: автоматизована фіксація всієї облікової інформації; відображення інформації не тільки в друкованому вигляді, а й у вигляді відеограм; автоматичний контроль вихідної інформації.

Особливість комп'ютерної форми – наявність програмних продуктів для автоматизації обліку.

Переваги автоматизованих форм обліку:

- оперативність;
- точність облікових даних;

- скорочення облікової роботи.

До недоліків автоматизації належать:

- наявність дорогої техніки і програмного забезпечення;
- значна підготовча робота;
- суворе дотримання порядку документообороту.

Питання для самоконтролю:

- 1) Визначення і зміст реєстра бухгалтерського обліку.
- 2) Класифікація реєстрів за характером бухгалтерських записів.
- 3) Класифікація реєстрів за побудовою.
- 4) Класифікація реєстрів за формою.
- 5) Класифікація реєстрів за змістом.
- 6) Зміст форми бухгалтерського обліку.
- 7) Ознаки відмінності форм обліку.
- 8) Сутність меморіально-ордерної форми обліку.
- 9) Характеристика журнальної форми обліку.
- 10) Схема побудови журнальної форми обліку.
- 11) Форма обліку Журнал-Головна, її основні реєстри.
- 12) Спрощена та проста форми обліку, сфера їх застосування.
- 13) Автоматизовані форми обліку, їх види.
- 14) Переваги і недоліки форм обліку.

ТЕМА 9. ОБЛІК ОСНОВНИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ

9.1. Облік процесу постачання

9.2. Облік процесу виробництва

9.3. Облік процесу реалізації

9.4. Облік фінансових результатів

9.1. Облік процесу постачання

Процес постачання є невід'ємною складовою кругообороту капіталу підприємства і полягає в забезпеченні підприємства необхідними для його діяльності засобами, зокрема, матеріальними цінностями відповідно до укладених угод. Підприємство купує матеріальні цінності та сплачує вартість витрат за їх доставку, витрати зі страхування, транспортування, розвантаження (тобто транспортно-заготівельні витрати) тощо.

Основними завданнями бухгалтерського обліку придбання матеріальних цінностей є:

- Правильний і своєчасний розрахунок обсягів закупівель;
- Облік надходження матеріальних цінностей на підприємство;
- Облік розрахунків з постачальниками за придбані матеріальні цінності та з підрядниками за транспортно-заготівельні витрати;
- Визначення фактичної собівартості закуплених матеріальних ресурсів.

У результаті виконання цих завдань засобами бухгалтерського обліку формуються показники, необхідні для управління підприємством, зокрема, кількість придбаних матеріальних ресурсів за номенклатурою; сума транспортно-заготівельних та інших витрат; загальна вартість придбаних ресурсів.

Модель бухгалтерського обліку процесу постачання схематично має такий вид (рисунок 9.1).

Для обліку процесу постачання використовують систему синтетичних та аналітичних рахунків. Операції з придбання матеріальних цінностей обліковують безпосередньо на рахунках обліку запасів: 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари» та ін. Облік розрахунків з постачальниками за отримані від них ТМЦ та з іншими організаціями за надані послуги (транспортно-експедиторські, страхування тощо) здійснюють на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та інших рахунках.

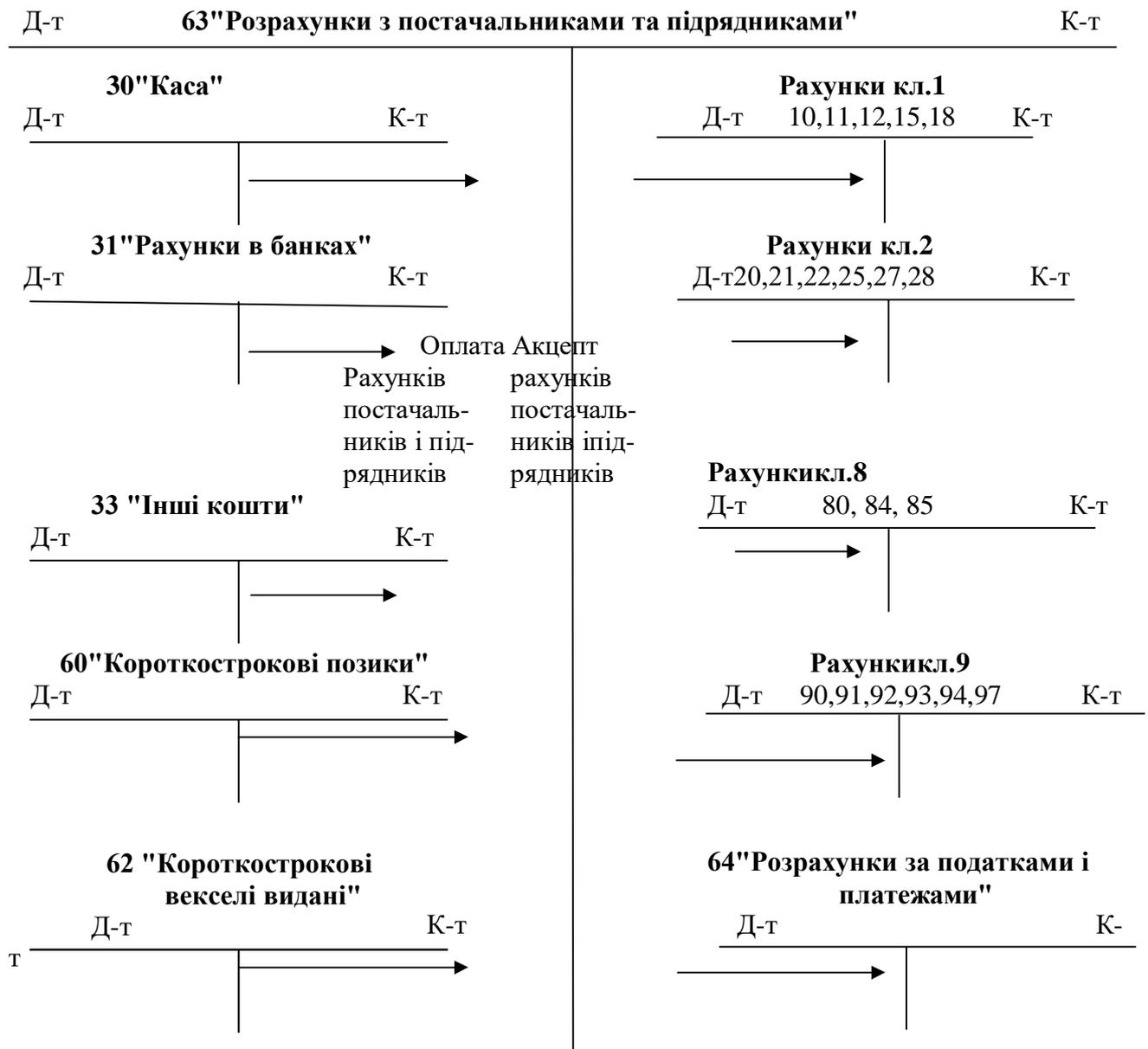


Рисунок 9.1–Схема обліку процесу придбання

Одночасно з придбанням матеріальних цінностей відображають суму сплачених податків (податок на додану вартість, акцизний податок тощо) на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами». Оплату розрахунково-платіжних документів постачальників відображають на рахунках: 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти», 60 «Короткострокові позики» та ін.

Наприклад: Акцептований рахунок постачальника (надана згода на оплату) за отримане пальне на суму 20000 грн. та ПДВ на суму $20000 \cdot 0,2 = 4000$ грн. Бухгалтерські проведення матимуть вид:

- 1) Оприбутковане пальне та відображена заборгованість постачальнику:
 Д-т рах. 203 «Паливо» 20000
 К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 20000;

2) Відображений сплачений ПДВ:

Д-трах.64«Розрахунки за податками й платежами»4000

К-трах.63«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»4000;

Основними документами, які оформлюють процес придбання матеріальних ресурсів, є: договір купівлі-продажу, рахунок (рахунок-фактура), накладна, товарно-транспортна накладна, прибутковий ордер, довіреність, платіжне доручення, виписка банку та ін.

В процесі постачання формуються виробничі запаси підприємства. **Синтетичний та аналітичний облік** процесу постачання здійснюють бухгалтери сектору матеріального обліку. На складі виробничих запасів здійснюється **сорттовий кількісний оперативно-технічний облік**, який ведуть на картках або в книгах складського обліку завідувачі складом (комірники). Визнання та первісна оцінка запасів регулюється П(С)БО 9 «Запаси».

Первісною вартістю придбаних за грошові кошти виробничих запасів є їхня собівартість, яка включає такі фактичні витрати:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (оплата тарифів, фрахту, транспортування, страхування, вантажно-розвантажувальні роботи тощо);
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Облік придбаних виробничих запасів на підприємстві можна вести за фактичною собівартістю, за купівельними цінами з виділенням транспортно-заготівельних витрат, за обліковими цінами з виділенням відхилень.

Особливості ведення обліку запасів за купівельними цінами з виділенням транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) полягають в наступному. ТЗВ включаються до собівартості придбаних запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку, відкритому до рахунків обліку запасів. Зокрема, для обліку товарів застосовують субрахунок 289 «ТЗВ».

Сума ТЗВ щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули за звітний місяць. Сума ТЗВ, яка належить до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток ТЗВ визначається діленням суми залишків ТЗВ на початок звітного місяця і ТЗВ за звітний місяць на суму залишків запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Порядок розподілу ТЗВ на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку ТЗВ розглянемо на прикладі.

№ пор.	Зміст запису	Вартість запасів(ВЗ), тис. грн. (рахунки 20, 22, 28)	Транспортно-Заготівельні витрати (ТЗВ), тис.грн.
1	Залишок на початок місяця	200 (ВЗ _п)	30(ТЗВ _п)
2	Надійшло за місяць (З _н)	450 (ВЗ _н)	70(ТЗВ _н)
3	Вибуло за місяць (витрачено, Реалізовано тощо)	550	85*
4	Залишок на кінець місяця (ряд. 1+ряд.2–ряд.3)	100	15

Відсоткове співвідношення ТЗВ до купівельної вартості придбаних виробничих запасів (ВЗ) визначається розрахунком:

$$\frac{TЗВ_{п} + TЗВ_{н}}{ВЗ_{п} + ВЗ_{н}} 100\% = \frac{30+70}{200+450} 100\% = 15,38\%$$

Сума транспортно-заготівельних витрат, що за розподілом припадає на запаси, які вибули у звітному місяці, становить: $550 * 15,38\% = 85$ тис. грн.*.

9.2. Облік процесу виробництва

Важливим у процесі кругообороту капіталу є *процес виробництва*, який являє собою сукупність операцій з виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг. Він здійснюється в результаті взаємодії факторів виробництва: засобів праці, предметів праці й живої праці. Це зумовлює відповідні витрати підприємства на виробництво продукції: сировини і матеріалів на виготовлення продукту, амортизації засобів праці, зайнятих у виробництві, заробітної плати, нарахованої працівникам, та інші витрати, пов'язані з організацією та управлінням процесом виробництва.

Всі витрати, пов'язані з виробництвом, у сукупності складають *виробничу собівартість* виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

Бухгалтерський облік процесу виробництва має на меті:

- Здійснення обліку витрат на виробництво продукції;
- Визначення обсягів випуску продукції (робіт, послуг);
- Розрахунок витрат на продукцію, виробництво якої не завершено (незавершене виробництво);
- розрахунок собівартості готової продукції та калькулювання собівартості одиниці продукції.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати виробництва – це виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових ресурсів на виробництво продукції.

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

Аналітичний облік процесу виробництва ведуть у розрізі синтетичних рахунків за окремими видами продукції (робіт, послуг) та статтями витрат, перелік і склад яких визначається підприємством.

Основними первинними документами при відображенні витрат є: накладні-вимоги, накладні, наряди на виконання робіт, табелі, прибуткові ордери, рахунки-фактури, авансові звіти, видаткові касові ордери, довідки бухгалтерії, відомості розподілу витрат, акти прийому виконаних робіт та ін.

Облік процесу виробництва ведеться з метою здійснення контролю виконання завдання з випуску кожного виду продукції та визначення її виробничої собівартості.

До **виробничої собівартості** продукції (робіт і послуг) включають:

– прямі матеріальні витрати (вартість сировини та основних матеріалів та інші витрати, що утворюють основу виробленої продукції);

– прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим безпосередньо у виробництві продукції);

– інші прямі витрати (відрахування на соціальні заходи, амортизація, витрати від браку та інші прямі втрати);

– загальновиробничі витрати (витрати на управління та обслуговування виробництва, на утримання та ремонт основних засобів, інші непрямі витрати).

Суть процесу виробництва схематично зображено на рисунку 9.2.

Для обліку виробничих витрат і визначення собівартості виготовленої продукції призначений активний рахунок 23 "Виробництво". За дебетом рахунка 23 "Виробництво" відображаються всі витрати, пов'язані безпосередньо з випуском продукції, виконанням робіт та наданням послуг, тобто прямі витрати. **Наприклад**, операція з відпуску сировини і матеріалів для потреб виробництва відображається проведенням:

Д-трах.23, „Виробництво”;

К-трах.201, „Сировина і матеріали”.

Непрямі витрати попередньо обліковують на операційному розподільчому рахунку 91 "Загальновиробничі витрати".

Наприклад, операція з відпуску сировини і матеріалів на загальновиробничі потреби відображається проведенням:

Д-т рах.91, „Загальновиробничі витрати”;

К-т рах. 201 „Сировина і матеріали”.

Наприкінці місяця після розподілу загальновиробничих витрат за об'єктами калькулювання за певним критерієм їх списують у дебет рахунка 23 "Виробництво":

Д-т рах.23, „Виробництво”;

Д-т рах.91, „Загальновиробничі витрати”.

Отже, в дебет рахунка 23 "Виробництво" протягом місяця відносять прямі й непрямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції.

За кредитом рахунку 23 „Виробництво” відображається сума фактичної собівартості завершеної виробництвом готової продукції. З цією метою наприкінці місяця складають калькуляцію за кожним видом продукції. Джерелами даних є аналітичні рахунки, відкриті для кожного виду продукції. Після цього визначають фактичну собівартість товарного випуску.

Для визначення **фактичної собівартості товарного випуску** готової продукції необхідно до незавершеного виробництва на початок місяця (сальдо початкове рах. 23) додати витрати за місяць (оборот за дебетом рахунку 23) і відняти незавершене виробництво на кінець місяця (сальдо кінцеве рах. 23).

Суму фактичної собівартості списують в дебет рахунку 26 "Готова продукція" або інших рахунків (27,15) проведенням:

Д-трах.26,„Готовапродукція”;

К-т рах. 23 „Виробництво”.

Залишок (сальдо) за рахунком 23 "Виробництво" може бути лише дебетовим і означатиме витрати, що відносяться до незавершеного виробництва, обсяг і вартість якого визначають за даними інвентаризації або іншим методом. Ця сума і відображається в балансі у статті "Незавершене виробництво".

9.3. Облік процесу реалізації

Завершальним етапом кругообороту капіталу є процес реалізації, який здійснюється на підставі угод про поставку виробленої підприємством продукції.

Процес реалізації – це сукупність операцій з продажу готової продукції споживачам. У процесі реалізації натуральна форма продукту в результаті обміну набуває грошової форми. Процес тісно пов'язаний з кінцевими результатами діяльності підприємства – прибутком.

Обліковими завданнями процесу реалізації продукції, робіт і послуг є:

- забезпечення інформацією про обсяг і структуру реалізованої підприємством продукції (робіт і послуг);
- облік і контроль виконання договірних зобов'язань за поставками товарної продукції;
- облік нарахування та сплати належних до реалізації податків та зборів;
- визначення ціни реалізації та фінансових результатів у цілому за підприємством, та за окремими видами продукції.

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

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

Ціна реалізації вище за собівартість реалізованої продукції, операція прибуткова, якщо навпаки – збиткова.

Вартість проданої продукції (товарів) за цінами реалізації називається **доходом** або **виручкою від реалізації**.

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

Підприємства самостійно встановлюють момент реалізації і відповідно обирають метод визнання доходу: **метод нарахування** (за моментом відвантаження продукції) або **касовий метод** (за моментом надходження коштів на рахунки в банках, касу).

На синтетичному рахунку 90 "Собівартість реалізації" узагальнюється інформація про фактичну собівартість реалізованої продукції. За дебетом цього рахунку відображають виробничу собівартість реалізованої продукції, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".

Відвантаження готової продукції покупцю відображається проведенням: Д-т рах. 90 „Собівартість реалізації»;
К-т рах. 26 „Готова продукція».

За змістом даної операції варто зазначити, що готова продукція в поточному обліку може відображатися за плановою собівартістю. Наприкінці місяця розраховують та списують відхилення фактичної собівартості від планової щодо реалізованої частини продукції.

Рахунок 90 є тимчасовим (номінальним) рахунком, особливість якого – відсутність сальдо. Отже, наприкінці місяця рахунок 90 закривається шляхом списання суми дебетового обороту на рахунок 79 „Фінансові результати» наступним проведенням:

Д-т рах. 79 „Фінансові результати»;
К-т рах. 90„Собівартість реалізації”.

Операції з відвантаження готової продукції відображаються на основі таких первинних документів: накладні, ордери, акти прийому-передачі, товарно-транспортні накладні, рахунки, рахунки-фактури, довіреності та ін.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включають до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а інформація про ці витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат – 92 "Адміністративні витрати», 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності". Такі витрати також списуються із кредиту відповідних рахунків в дебет рахунку 79 "Фінансові результати".

Після відвантаження готової продукції (товарів) покупцю, або передачі виконаних робіт і послуг замовнику процес реалізації переміщується у стадію розрахунків. У момент реалізації продавець передає покупцю необхідну супровідну документацію та розрахункові документи. У рахунках, рахунках-

фактурах, які виставляються покупцям і замовникам поряд із сумою за товар вказують окремим рядком суму податку на додану вартість.

Момент пред'явлення розрахункових документів або їх оплати є визнанням доходу від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, інформація про який узагальнюється на рахунку 70 «Доходи від реалізації».

За кредитом цього рахунку протягом місяця відображають суму загального доходу (виручки) разом із сумою непрямих податків і зборів, що включені до ціни продажу, а **за дебетом** – щомісячне відображення належної суми непрямих податків і зборів, що підлягають перерахуванню їх одержувачам (як правило, бюджету), а також щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 "Фінансові результати".

Отже, рахунок 70 «Доходи від реалізації» є також тимчасовим (номінальним) і формує дані про доходи (виручку) від реалізації продукції для потреб складання фінансової звітності.

Наприклад, операція пред'явлення розрахункових документів покупцю на суму 105600 грн. (в т.ч. ПДВ 17600 грн.) оформляється проведенням:

Д-трах.36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»105600;

К-т рах. 70 «Доходи від реалізації» 105600.

Одночасно на суму належних до сплати податків та зборів з реалізації дебетують рахунок 70 і кредитують рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами». Зокрема, для нашого прикладу:

Д-трах.70«Доходивідреалізації»17600;

К-трах.64 «Розрахунки за податками і платежами» 17600.

Для визначення фінансових результатів звітного періоду необхідно порівнювати доходи звітного періоду з витратами, які було здійснено для отримання цих доходів, що відповідає основному принципу бухгалтерського обліку нарахування та відповідності доходів і витрат.

Отже,закредитомрахунку79 «Фінансові результати» відображають суму чистих доходів від реалізації продукції, а за дебетом – фактичну собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг та адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності.

9.4. Облік фінансових результатів

Фінансовий результат діяльності підприємства характеризується показником прибутку або збитку.

Порівнюючи одержані доходи та понесені витрати визначають фінансовий результат: перевищення суми одержаних чистих доходів над валовими витратами показує прибуток, а перевищення валових витрат над чистими доходами показує збиток.

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

Завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів полягає:

- у визначенні кількісних і якісних параметрів фінансового результату (прибуток чи збиток);
- у формуванні даних для потреб фінансового обліку;
- в інформаційному забезпеченні порядку розподілу прибутку та здійснення операцій щодо розрахунків з бюджетом, з акціонерами та засновниками, формування резервів власного капіталу тощо.

Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79 "Фінансові результати" та 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". Наприкінці звітної періоду (місяця, кварталу) рахунок 79 "Фінансові результати" закривають, тобто сальдо рахунку переносять на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Якщо рахунок 79 "Фінансові результати" є номінальним і на кінець звітної періоду закривається (сальдо відсутнє), то пасивний рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" є реальним і його сальдо відображається в балансі.

Як зазначалося вище, сума отриманого прибутку відображається на рахунку 79 "Фінансові результати" за кредитом. Це сума чистого прибутку, оскільки нараховані податки й обов'язкові платежі з реалізації (продажу) на користь бюджету були попередньо відображені на рахунку 70 "Доходи від реалізації", тобто до моменту перенесення його сальдо на рахунок 79 "Фінансові результати". Податок на прибуток попередньо відображається на рахунку 98 "Податок на прибуток" з подальшим перенесенням його в дебет рахунку 79 "Фінансові результати".

Нарахована сума податку на прибуток відображається проведенням:

Д-т рах. 98 „Податок на прибуток”;

К-т рах. 64, „Розрахунки за податками і платежами”.

Наприкінці звітної періоду суму нарахованого та перерахованого податку на прибуток списують з рахунку 98 проведенням:

Д-т рах. 79 „Фінансові результати”;

К-трах.98 „Податок на прибуток”.

Це остання операція, яка завершує формування даних про валові витрати на рахунку 79 „Фінансові результати”.

Визначений фінансовий результат(прибуток)за рахунком 79 "Фінансові результати" переносять на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" проведенням:

Д-т рах.79,„Фінансові результати”;

К-т рах.44,„Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

У разі, якщо одержаний фінансовий результат – збиток, то дебетують рахунок44, акредитують рахунок 79.

Облік фінансових результатів показано на рис. 10.3.

На рахунку 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунку відображають отримання та збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а за дебетом – збитки та використання прибутку.

Облік на рахунку 44 ведуть за субрахунками: 441 "Прибуток нерозподілений", 442 "Непокриті збитки", 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" наростаючим підсумком з початку року – до його розподілу та списання після закінчення звітного року. Це відповідає встановленому порядку складання фінансової та податкової звітності.

У міру отримання прибутку підприємство використовує його відповідно до засновницьких документів і чинного законодавства. Так, акціонерні товариства за рахунок прибутку нараховують дивіденди, здійснюють виплати за облігаціями тощо. Частина прибутку за рішенням засновників може бути спрямована на поповнення статутного або резервного капіталу підприємства. Ця операція відображається за дебетом рахунку 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і кредитом рахунків 40 „Статутний капітал”, 43 „Резервний капітал”, 67 "Розрахунки з учасниками".

Наприкінці року при складанні річної фінансової звітності використаний протягом року прибуток списується на зменшення нерозподіленого прибутку:

Д-т рах. 441 "Прибуток нерозподілений";

К-т рах. 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді".

Підприємство за різних обставин може завершити звітний період зі збитками. Сума збитків відображається на субрахунку 442 "Непокриті збитки" і списується за рахунок раніше накопиченого нерозподіленого прибутку, а якщо його недостатньо – за рахунок резервного, пайового чи додаткового капіталу. На підприємствах, де відсутні такі джерела, непокритий збиток відображають у балансі в дужках та вираховують його із загального підсумку власного капіталу.

Питання для самоконтролю:

- 1) Основні завдання обліку процесу постачання.
- 2) Сутність процесу виробництва, облік виробничих витрат.
- 3) Характеристика рахунків обліку виробничих витрат.
- 4) Склад виробничої собівартості за П(С)БО 16 «Витрати».
- 5) Методика визначення фактичної собівартості товарного випуску.
- 6) Облікові завдання процесу реалізації продукції, робіт і послуг.
- 7) Зміст касового методу та методу нарахування визнання доходу.

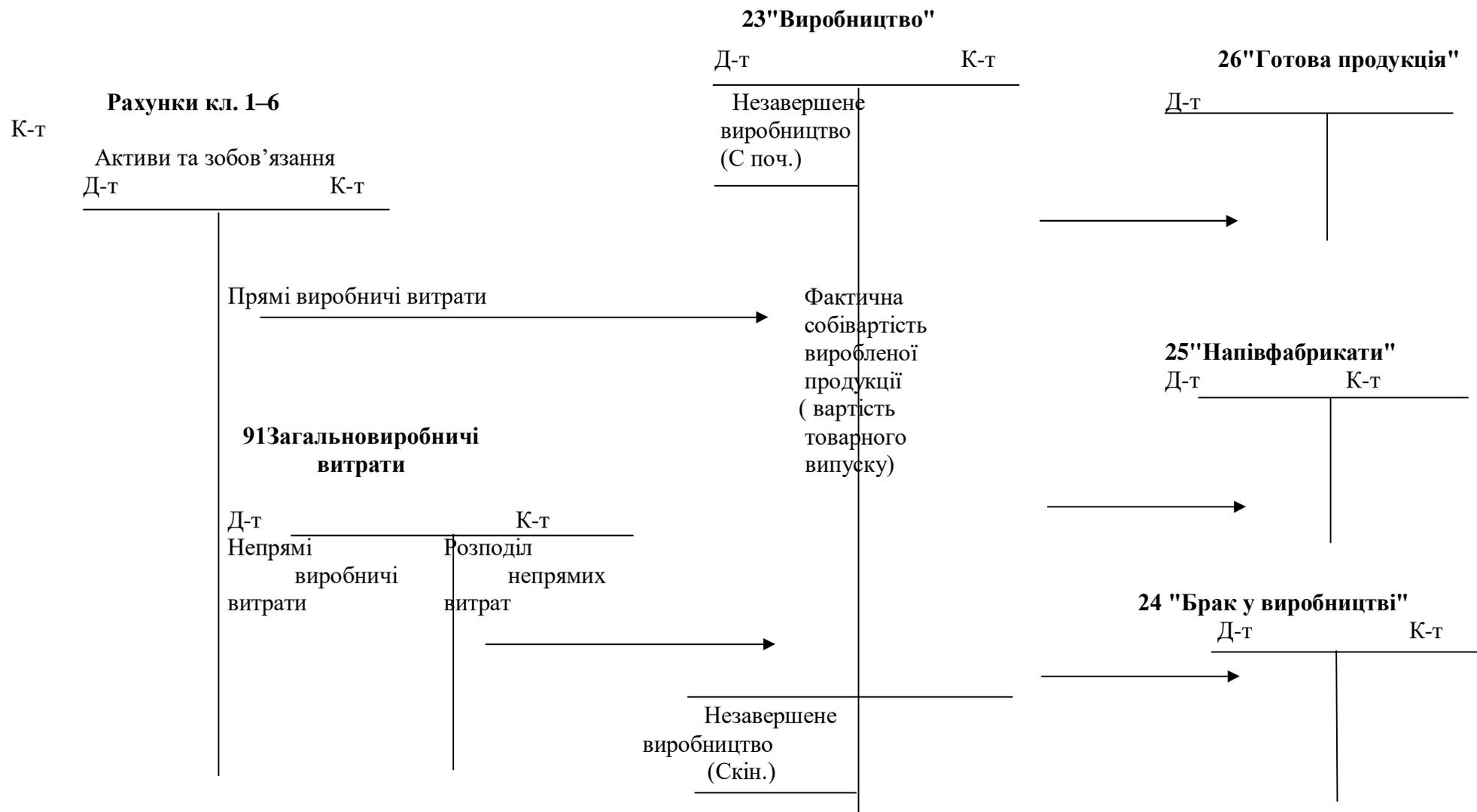


Рисунок 9.2—Схема обліку процесу виробництва

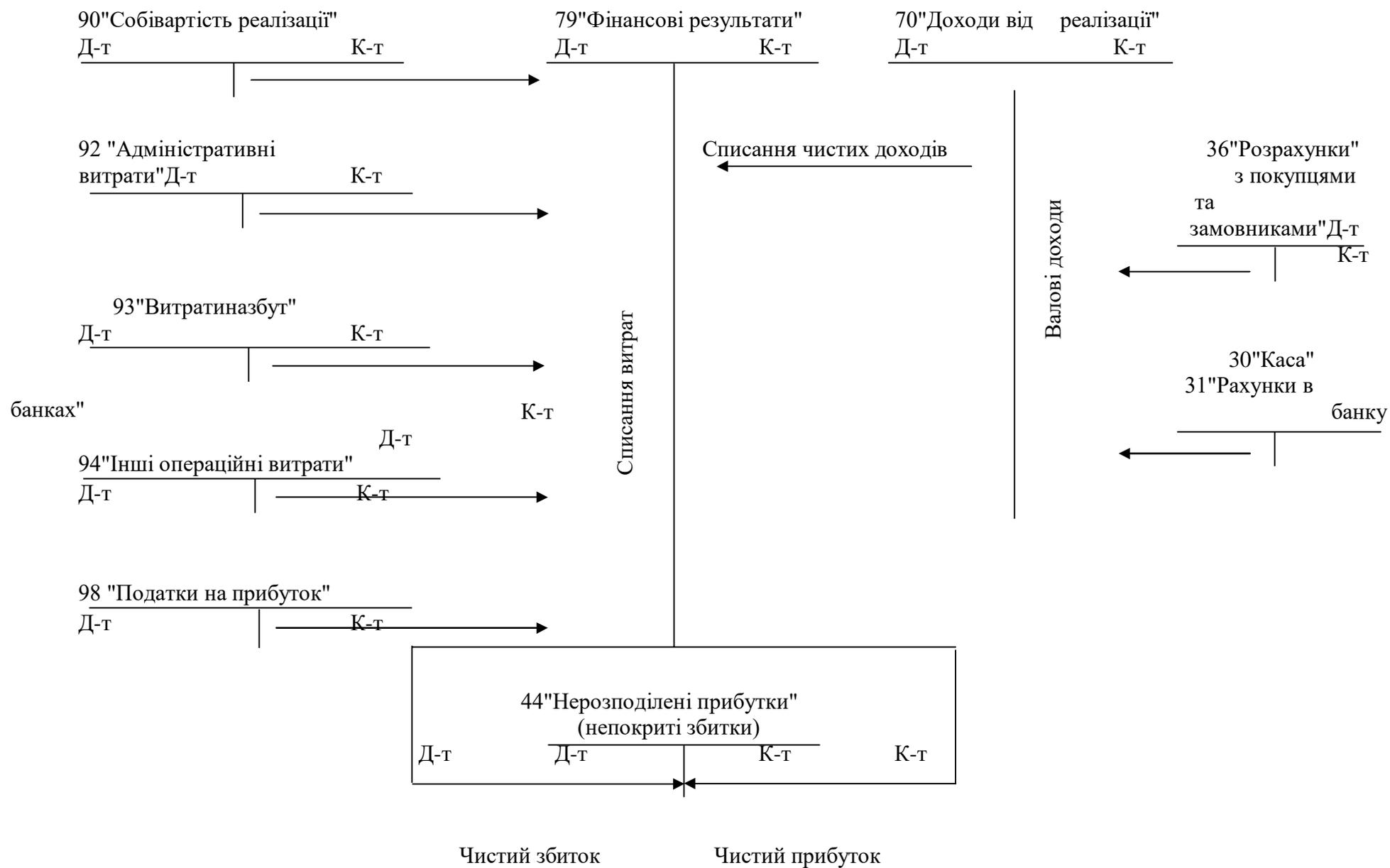


Рисунок 9.3–Схема обліку фінансових результатів

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Конспект лекцій з дисципліни «Бухгалтерський облік» для здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» (Частина I)/ Укладач О.В. Будько – Кам'янське: ДДТУ, 2020 – 114 стор
2. Кім Г., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навчальний посібник. – К: Центр навчальної літератури, 2004. – 440 с. ISBN 966-8568-42-7
3. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 659с.
4. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : навчальний посібник / Н. Є. Скоробогатова ; КПІ ім. Ігоря Сікорського. – Електронні текстові дані (1 файл: 3,7 Мбайт). – Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2017. – 248 с. – URL: <https://ela.kpi.ua/handle/123456789/20080>
5. Скоробогатова, Н. Є. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : конспект лекцій для студентів напрямів підготовки 6.030503 «Міжнародна економіка», 6.030502 «Економічна кібернетика» / Н. Є. Скоробогатова ; НТУУ «КПІ». – Електронні текстові дані (1 файл: 1,4 Мбайт). – Київ : НТУУ «КПІ», 2015. – 117 с. – URL: <https://ela.kpi.ua/handle/123456789/15671>
6. Скоробогатова, Н. Є. Бухгалтерський облік. Розрахункова робота [Електронний ресурс] : навч. посіб. для студентів спеціальності 051 «Економіка» / Н. Є. Скоробогатова ; КПІ ім. Ігоря Сікорського. – Електронні текстові дані (1 файл: 821,57 Кбайт). – Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2020. – 53 с. – URL: <https://ela.kpi.ua/handle/123456789/32405>.
7. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. – 3-тє вид. Допов. і перероб. – К.: Алерта, 2008. – 926 с.

Бухгалтерський облік [Текст]: конспект лекцій для здобувачів освіти освітньо-професійного ступеня фаховий молодший бакалавр за спеціальністю D1 Облік і оподаткування денної форми навчання/уклад. Л.В.Матюк. – Любешів: ВСП «Любешівський ТФК ЛНТУ», 2026. – 95 с

Комп'ютерний набір і верстка : Л.В. Матюк

Редактор: Л.В. Матюк

Підп. до друку _____ 2026 р. Формат А4.

Папір офіс. Гарн. Таймс. Умов. друк. арк. _____

Обл. вид. арк. _____ Тираж 2 прим.