

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Підручник

за редакцією Максимової В. Ф.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ , МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
Одеський національний економічний університет

В.Ф. Максимова

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Одеса 2012

УДК 657:338.012 (075.8)

ББК 65.052 273

М 17

Рецензенти:

Немченко В. В., доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеської національної академії харчових технологій

Верига Ю. А., кандидат економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

Петренко С. М., доктор економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

Максімова В. Ф.

К 17 Бухгалтерський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит» – Одеса: ОНЕУ, 2012.– 670 с.

ISBN

Підручник орієнтує студентів на опанування теоретичними та методологічними основами бухгалтерського обліку. З обов'язковим урахуванням положень (стандартів) бухгалтерського обліку, плану рахунків, а також із посиланням на діючі законодавчі та нормативні акти у підручнику систематизовано за окремими розділами та главами, у тематичному їх розрізі, нормативно-правові засади обліку і звітності в Україні, теоретичні основи бухгалтерського обліку з висвітленням місця обліку у системі наукових знань, проблемні та дискусійні питання розвитку його теорії, методології, організації та формування бухгалтерської (фінансової) звітності.

Головна цінність підручника – це сучасний, обґрунтований чинними законодавчими і нормативними актами матеріал, що сприятиме зростанню пізнавально-фахового рівня та інтелектуальному розвитку студентів, підвищенню якості навчання з курсу «Бухгалтерський облік».

ББК 65.052

ISBN

© Максимова В.Ф., 2012



Герб бухгалтерів, який створив відомий французький вчений Жан Батіст Дюмарже (1874—1946), визнаний інтернаціональною емблемою облікових працівників. На ньому зображено сонце, ваги та крива Бернуллі і написано девіз: “Наука, довіра, незалежність”. Сонце символізує освітлення бухгалтерським обліком фінансової діяльності, ваги – баланс, а крива Бернуллі – символ того, що облік, який виник одного разу, буде існувати вічно.

ПЕРЕДМОВА.....	7
-----------------------	----------

ЧАСТИНА I. ТЕОРІЯ ОБЛІКУ

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ТЕМА 1. ІСТОРИЧНА РЕТРОСПЕКТИВА ОБЛІКУ ТА ЙОГО СУТНІСТЬ.....	10
---	-----------

1.1. Сутність господарського обліку.....	11
1.2. Характеристика господарського обліку в історичній ретроспективі.....	18
1.3. Роль і місце бухгалтерії у системі господарського обліку.....	29

ГЛАВА 2. ПРАВОВІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО МІСЦЕ У СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНИХ НАУК.....	35
---	-----------

2.1. Державне регулювання обліку і звітності.....	36
2.2. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку і звітності.....	43
2.3. Облік у системі економічних наук.....	57
2.4. Питання до роздумів і дискусій.....	70

ГЛАВА 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СУЧАСНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТОМ ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	86
--	-----------

3.1. Принципи бухгалтерського обліку.....	87
3.2. Завдання бухгалтерського обліку та вимоги до нього.....	98
3.3. Види обліку та їх характеристика.....	103

РОЗДІЛ 2.

ОСНОВИ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ГЛАВА 4. ПРЕДМЕТ І СИСТЕМА ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	108
--	------------

4.1. Предмет бухгалтерського обліку.....	109
4.2. Система об'єктів бухгалтерського обліку та їх класифікація.....	111
4.3. Типи господарських операцій, що викликають зміни в об'єктах бухгалтерського обліку.....	130
4.4. Питання до роздумів і дискусій.....	135

ГЛАВА 5. МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО ЕЛЕМЕНТИ. СТАДІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ.....	138
---	------------

5.1. Сутність методу бухгалтерського обліку.....	139
5.2. Елементи методу бухгалтерського обліку.....	140
5.3. Предметно-методологічна цілісність облікового процесу.....	145

ГЛАВА 6. ПЕРВИННЕ СПОСТЕРЕЖЕННЯ ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ.....	148
6.1. Загальне поняття про документи і первинне спостереження.....	149
6.2. Класифікація документів і інших первинних носіїв облікової інформації.....	151
6.3. Вимоги до змісту й оформлення первинної облікової документації.....	157
6.4. Державна регламентація первинних документів.....	159
6.5. Поняття документообігу та його організації.....	160
6.6. Питання до роздумів і дискусій.....	162

ГЛАВА 7. ВАРТІСНЕ ВИМІРЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ОЦІНКА І КАЛЬКУЛЯЦІЯ.....	164
7.1. Показники вимірювання об'єктів обліку.....	165
7.2. Калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку.....	172

ГЛАВА 8. БАЛАНСОВЕ УЗАГАЛЬНЕННЯ.....	180
8.1. Метод балансового узагальнення.....	181
8.2. Бухгалтерський баланс, його зміст і побудова.....	183
8.3. Зміни у балансі, що відбуваються під впливом господарських операцій.....	188
8.4. Питання до роздумів і дискусій.....	194

РОЗДІЛ 3.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ

ГЛАВА 9. СИСТЕМА РАХУНКІВ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС.....	196
9.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх призначення та будова.....	197
9.2. Взаємозв'язок рахунків бухгалтерського обліку з балансом.....	205
9.3. Подвійний запис, його сутність і значення.....	206

ГЛАВА 10. КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ПЛАН РАХУНКІВ.....	213
10.1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку.....	213
10.2. План рахунків бухгалтерського обліку.....	232
10.3. Проблемні питання складу Плану рахунків бухгалтерського обліку.....	236

ГЛАВА 11. СИНТЕТИЧНИЙ ТА АНАЛІТИЧНИЙ ОБЛІК.....	240
11.1. Синтетичні рахунки.....	241
11.2. Аналітичні рахунки та субрахунки.....	242
11.3. Взаємозв'язок синтетичних, аналітичних рахунків та субрахунків.....	245
11.4. Порядок узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.....	249

ГЛАВА 12. ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ.....	254
12.1. Облік процесу постачання.....	256
12.2. Облік процесу виробництва.....	272
12.3. Облік процесу реалізації.....	285
12.4. Питання до роздумів і дискусій.....	294

ГЛАВА 13. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ.....	296
13.1. Визначення та порядок проведення інвентаризації.....	297
13.2. Класифікація видів інвентаризації.....	305
13.3. Принципи і методика проведення інвентаризації.....	309
13.4. Проведення інвентаризації за об'єктами обліку.....	313
13.5. Відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.....	337

РОЗДІЛ 4.

ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ

ГЛАВА 14. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА	345
14.1. Теоретично-методологічні засади облікової політики.....	346
14.2. Організаційні основи облікової політики на підприємстві.....	357
14.3. Зміни облікової політики та їх відображення у фінансовій звітності.....	364

ГЛАВА 15. ФОРМИ І РЕГІСТРИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	369
15.1. Облікові реєстри та їх роль у бухгалтерському обліку.....	370
15.2. Техніка облікової реєстрації та виправлення помилок.....	376
15.3. Форми бухгалтерського обліку.....	382
15.4. Автоматизована форма обліку.....	397

ГЛАВА 16. ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ (БУХГАЛТЕРСЬКОЇ) ЗВІТНОСТІ.....	410
16.1. Вимоги до фінансової звітності	412
16.2. Принципи формування фінансової (бухгалтерської) звітності	418

ГЛАВА 17. ФОРМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇХ СТРУКТУРНІ ОСОБЛИВОСТІ.....	421
17.1. Фінансовий звіт (Баланс) підприємства.....	422
17.2. Звіт про фінансові результати.....	426
17.3. Звіт про рух грошових коштів.....	428
17.4. Звіт про власний капітал.....	430
17.5. Примітки до річної фінансової звітності.....	431

ГЛАВА 18. ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ.....	433
18.1. Організація і методологія розробки міжнародних стандартів.....	434
18.2. Розповсюдження міжнародних стандартів фінансової звітності в інших країнах.....	445
18.3. Система бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні....	449
18.4. Питання до роздумів і дискусій.....	460
ЧАСТИНА II. КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ З КУРСУ «БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК»	
КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ДО РОЗДІЛУ 1.....	464
КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ДО РОЗДІЛУ 2.....	487
КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ДО РОЗДІЛУ 3.....	530
КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ДО РОЗДІЛУ 4.....	570
ДОДАТКИ.....	611
ПЕРЕЛІК ЗАКОНОДАВЧИХ, НОРМАТИВНИХ, ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ ТА ІНТЕРНЕТ-РЕСУРСІВ.....	659

ПЕРЕДМОВА

Бухгалтерський облік діяльності підприємств є і надалі залишатиметься однією з найважливіших функцій управління, котра формує необхідну для його ефективності та досягнення поставлених цілей інформацію. Чинним галузевим стандартом вищої освіти «Освітньо-професійна програма підготовки бакалавра» за спеціальностями напряму 0501 – «Економіка і підприємництво», спеціальність 6.050100 «Облік і аудит», – передбачено навчальний курс за дисципліною «Бухгалтерський облік».

Викладання вказаної дисципліни та її вивчення студентами гальмується через відсутність достатньої кількості навчальної літератури і, передусім, – достатньої кількості підручників для студентів вищих навчальних закладів. Видання підручника з авторським баченням теоретичних засад і концепції обліку та звітності в Україні надасть студентам більше можливостей якомога краще опанувати знання з теорії, методології бухгалтерського обліку, його організації та звітності, а також набути навичок застосування чинних законодавчих і нормативних актів, які регулюють облікову сферу діяльності суб'єктів господарювання. Така цільова спрямованість підручника сприяє формуванню необхідних знань у майбутніх фахівців з бухгалтерського обліку. У підручнику викладено нормативно-правове забезпечення, організаційно-теоретичні, методологічні основи бухгалтерського обліку на підприємствах, а також розглянуто основи формування бухгалтерської звітності господарюючих суб'єктів.

Порушена авторами проблематика та шляхи її вирішення роблять підручник корисним не лише для студентів і викладачів курсу «Бухгалтерський облік», але також для використання його у викладацькій роботі та практичній діяльності у сфері бухгалтерського обліку. Книга викличе фаховий інтерес у науковців і викладачів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, ревізорів, податківців, інших державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування, котрі займаються питаннями обліку, економічного контролю, управління

діяльністю промислових підприємств та інших господарюючих суб'єктів.

З обов'язковим урахуванням положень (стандартів) бухгалтерського обліку, плану рахунків, а також із посиланням на чинні законодавчі та нормативні акти у підручнику систематизовано за окремими розділами у тематичному їх розрізі нормативно-правові засади обліку і звітності в Україні, теоретичні основи бухгалтерського обліку з висвітленням місця обліку у системі наукових знань, основи його методології, організації та формування бухгалтерської (фінансової) звітності. Викладений у доступній для сприйняття та вивчення формі теоретичний матеріал з обліку основних господарських процесів на підприємствах України ілюстровано узагальнюючими прикладами та окремими схемами бухгалтерських проведення. Підручник комплексно висвітлює, передбачені навчальним планом, теоретичні розділи, питання практики та самостійної роботи студентів з дисципліни “Бухгалтерський облік” і дає змогу сформувати у читача ґрунтовні засади для набуття цілісної системи знань стосовно концепції бухгалтерського обліку та звітності на вітчизняних підприємствах різних галузей економіки.

Усебічний розгляд висвітленого у підручнику матеріалу вказує на кропітку працю колективу авторів у складі:

Заг. редакція, передмова – докт. екон. наук, проф. В.Ф. Максимова;

Розділ 1. Теоретичні основи бухгалтерського обліку: тема 1 – д.е.н., проф. В. Ф. Максимова, к.е.н. Шаровська Т. С.; тема 2 – д.е.н., проф. В. Ф. Максимова, к.е.н. Артюх О. В., тема 3 – к.е.н. Москалюк Г. О., Король К. В.

Розділ 2. Основи методології бухгалтерського обліку: тема 4 – к.е.н., доц. Лоханова Н. О.; тема 5 – Кубік В. Д., Руснак І. Ю.; тема 6 – к.е.н., доц. Шерер І. Л.; тема 7 – к.е.н., доц. Степова Т. Г., Доценко О. В.; тема 8 – к.е.н., доц. Нікуліна Т. М.

Розділ 3 – Бухгалтерський облік господарських процесів: тема 9 – Самострол С. В.; тема 10 – к.е.н., доц. Муравська В. В., Хотенчук Я. О.; тема

11 – к.е.н., доц. Квітко В. А., Бойко О. С.; тема 12 – Макеєва О. В.; тема 13 – к.е.н. Черкашина Т. В., Аскерова І. Г.

Розділ 4 – Основи організації бухгалтерського обліку та формування звітності: тема 14 – к.е.н. Артюх О. В., Грищук Р. І.; тема 15 – к.е.н., доц. Белінська О. В., Самострол С. В.; тема 16 – к.е.н., доц. Кузіна Р. В., Сагарьова Д. О.; глава 17 – к.е.н., доц. Кузіна Р. В., Єніна О. В.; глава 18 – к.е.н., доц. Сиротенко Н. А.

Колектив авторів цілком об'єктивно ставиться до результатів своєї праці. Всебічний розгляд висвітленого в підручнику матеріалу вказує на наявність окремих аспектів, котрі потребують подальшого опрацювання. Так, з нашої точки зору, доцільним може бути більш розширений розгляд законодавчих і нормативних основ за рахунок детального висвітлення правових засад організації обліку та звітності в Україні. Окрім того, більш сучасними та такими, що підвищують рівень активності й зацікавленості студентів у вивченні навчального матеріалу можуть стати, окрім питань для самоконтролю знань, тестових і ситуаційних завдань, ще й кросворди, ребуси, теоретичні лабіринти тощо. Означене передбачається врахувати у подальшій роботі та розглядається нами не лише як напрями вдосконалення змісту підручника безпосередньо авторським колективом, але також як напрями активізації творчості студентів шляхом залучення їх до виконання індивідуальних, самостійних робіт, написання рефератів, створення теоретичних лабіринтів, графічних тестів тощо.

ЧАСТИНА I. ТЕОРІЯ ОБЛІКУ

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ТЕМА 1. ІСТОРИЧНА РЕТРОСПЕКТИВА ОБЛІКУ ТА ЙОГО СУТНІСТЬ

1.1. Сутність господарського обліку.

1.2. Характеристика бухгалтерського обліку в історичній ретроспективі.

1.3. Роль і місце бухгалтерії в системі господарського обліку.

Вивчення теми дає змогу

отримати знання

-сутності бухгалтерського обліку та його мети;

-еволюції обліку в історичній ретроспективі;

-ролі, місця, значення бухгалтерського обліку в управлінні;

-інформаційних потреб користувачів бухгалтерської обліково-аналітичної інформації;

-необхідності документального підтвердження записів у бухгалтерському обліку;

набути навички

-застосовувати положення Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні";

-розрізняти інформаційні потреби різних користувачів бухгалтерської обліково-аналітичної інформації;

-визначати вимоги пріоритету змісту перед формою;

оволодіти вміннями

-необхідними для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;

-застосовувати основні законодавчі акти для правильної організації бухгалтерського обліку;

-придбати відповідні знання для подальшого освоєння курсу «Бухгалтерський облік».

Ключові слова: бухгалтер, бухгалтерський облік, господарська діяльність, господарські операції, господарські процеси, облік, облікова інформація, облікова документація, об'єкти обліку, облікове моделювання, первинне спостереження, первинні носії облікової інформації, система економічних наук, системотворчі ознаки, управління, функції управління.

1.1. Сутність господарського обліку

Загальне поняття обліку є досить широким і багатограним. Загально визнаним є тлумачення поняття обліку у широкому його розумінні, котре охоплює спостереження, вимірювання та реєстрацію певних природних і суспільних явищ, пов'язаних з господарською діяльністю. Отже, об'єктом особливої уваги обліковців була і залишається господарська діяльність, основу якої становить виробництво матеріальних благ.

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

Господарство України складається з галузей – промисловості, сільського господарства, будівництва, торгівлі, транспорту тощо. Кожна галузь складається з окремих підприємств і організацій. До них належать заводи, колективні сільськогосподарські підприємства, фермерські господарства, торговельні підприємства тощо.

Для здійснення господарської діяльності кожне підприємство має в своєму розпорядженні необхідні господарські засоби – будівлі, машини, матеріали, товари, грошові кошти та джерела господарських засобів.

Поряд з господарськими засобами необхідною умовою господарської діяльності є праця. Затрати праці включаються разом із матеріальними затратами та іншими засобами виробництва до вартості виготовлених виробів, уречевлюються в них.

Господарська діяльність складається з господарських процесів, котрі поділяються на господарські операції. Так, на виробничому підприємстві характерні операції із закупівлі сировини та інших матеріалів складають у

своїй сукупності процес заготівлі; операції з виготовлення із сировини та інших матеріалів виробів утворюють процес виробництва; операції з продажу вироблених виробів належать до складу процесу реалізації.

Господарська діяльність кожного підприємства вимагає планування, управління і контролю. Щоб керувати підприємствами різних форм власності і всім народним господарством України, необхідно мати відомості про господарську діяльність кожного підприємства: розміри й склад його засобів, коштів, розвиток окремих галузей тощо. Всі ці відомості можуть бути одержані лише завдяки обліку.

Облік трактується як встановлення наявності, кількості будь-чого шляхом підрахунків. На території Росії й України термін "бухгалтер" увійшов до словарного обігу за часів реформ Петра I. Бухгалтерський облік був і залишається до цього часу сферою діяльності, котра забезпечує користувачів основним письмовим свідченням про прийняті управлінські рішення стосовно довірених менеджменту фінансових, матеріальних, трудових, нематеріальних ресурсів. Документально оформлена – зафіксована в документах і врахована інформація є доказом рішень менеджерів, їх виконання або невиконання.

Готовою продукцією, котру отримують у результаті здійснення облікового процесу – господарського обліку, є економічна інформація. Виражена у грошовому вимірнику (фінансова) інформація дає змогу економічно підготовленому її користувачеві аналізувати минулі події і рішення менеджменту підприємства, прогнозувати його майбутній економічний розвиток і приймати рішення про власні вигоди від участі або співпраці з іншими організаціями (їх менеджерами).

Господарський облік завжди за своїм призначенням забезпечує інформацією процес управління та його апарат, оскільки господарський облік у широкому розумінні є функцією управління, поряд із плануванням (бюджетуванням), контролем, аналізом і прогнозуванням.

Історія розвитку бухгалтерського обліку свідчить про те, що він являє собою самостійну галузь наукових знань, яка має певні системоутворюючі ознаки, а саме на їх підставі облік вважають складовою частиною системи економічних наук.

Облік, який виник у процесі матеріального виробництва на певному ступені культурного розвитку суспільства, дістав назву «господарський».

Господарський облік завжди за своїм призначенням забезпечує інформацією процес управління та його апарат, оскільки господарський облік у широкому розумінні є функцією управління, поряд із іншими (плануванням, контролем, аналізом тощо).

Господарський облік реєструє господарські факти – діяльність людей, спрямовану на добування, перетворення і пристосування продуктів природи до потреб суспільства. Ця діяльність людей і є матеріальним виробництвом.

Розгляд господарського обліку як інформаційно-обчислювальної системи управління підприємством показує, що між складовими елементами цієї системи існує економічний зв'язок, оснований на методологічній, організаційній і технічній єдності групування інформації про господарські явища і процеси, які здійснюються на підприємстві.

Протягом історичного розвитку у процесі загального зростання матеріально-технічної культури змінювалися й удосконалювалися також методи, техніка та форми обліку від примітивних засобів і способів до складних сучасних комп'ютерних систем.

Сучасний бухгалтерський облік є системою збору, накопичення й обробки інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Визначення бухгалтерського обліку вказує на те, що:

- 1) бухгалтерський облік сприймається як інформаційний процес;
- 2) змістом бухгалтерського обліку (як і будь-якого обліку в загальному його розумінні) є:

- виявлення (спостереження) – цілеспрямоване сприйняття об'єкта дослідження відповідно до поставленої мети;

-вимір, який полягає у співставленні об'єкта спостереження із вибраними вимірниками;

-реєстрація – збереження інформації про об'єкт дослідження для передачі у просторі та часі;

-обробка, що передбачає систематизацію (накопичення, узагальнення, зберігання) інформації про об'єкт дослідження для надання її користувачам.

3) предметом дослідження та відображення бухгалтерського обліку є діяльність підприємств;

4) інформація бухгалтерського обліку використовується для прийняття рішень щодо підприємства зовнішніми та внутрішніми її користувачами.

Бухгалтерський облік часто називають азбукою і мовою бізнесу, оскільки він сполучною ланкою діяльності осіб, які приймають управлінські рішення. У процесі господарювання виникає потік різносторонньої інформації про діяльність підприємств. Облікова інформація про господарство, його стан та зміни стану знаходять широке коло користувачів, які використовують цю інформацію для прийняття рішень. В умовах ринкових відносин коло користувачів облікової інформації постійно зростає.

Основний масив економічної інформації на рівні суб'єктів господарювання продукується системою бухгалтерського обліку, яка в умовах ринкових відносин має бути максимально зорієнтованою на забезпечення потреб управління. Навіть за адміністративно-командної системи управління облік вважався важливою його функцією, самостійною складовою загальної управлінської системи. Водночас його розглядали у сукупності з іншими функціональними підсистемами управління як "рівний серед рівних", не дивлячись на те, що саме економічна інформація, основний масив якої формується підсистемою бухгалтерського обліку, є первинною складовою процесу управління на підприємстві, завдяки якій взаємодіють решта функцій останнього.

Основним видом інформаційного забезпечення процесу управління на рівні господарюючих суб'єктів є економічна інформація, яка характеризує виробничі відносини у суспільстві.

Виходячи з інформаційних потреб користувачів бухгалтерської обліково-аналітичної інформації можна класифікувати за різними ознаками (рис. 1.1), зокрема:

- відносно організації – зовнішні та внутрішні;
- відносно власності організації – ті, що мають прямий фінансовий інтерес і ті, що не мають його.

Насамперед, користувачами економічної інформації є керівництво компанії, представники адміністрації, які несуть відповідальність за управління діяльністю підприємства і приймають рішення. Рада директорів, менеджери, керівники підрозділів тощо є внутрішніми користувачами облікової інформації.



Рис. 1.1. Класифікація користувачів облікової інформації

Зовнішніми користувачами з прямим фінансовим інтересом є інвестори

(засновники, акціонери), банки та інші кредитори, які на підставі даних фінансової звітності роблять висновок стосовно фінансових перспектив компанії у майбутньому:

- власники-інвестори (нинішні та потенційні акціонери) зацікавлені в інформації про ризикованість і прибутковість передбачуваних або здійснених інвестицій, про здатність організації виплачувати дивіденди;

- кредитори зацікавлені в інформації, що дає змогу визначити, чи будуть своєчасно погашені надані ними позики і виплачені відповідні відсотки;

- постачальники і підрядники зацікавлені в інформації, що дає змогу визначити можливість своєчасної сплати належних їм сум;

- покупці та замовники – в інформації про продовження діяльності організації.

Зовнішні користувачі з непрямим фінансовим інтересом – податкові органи, органи державного управління (органи державної статистики, фонд державного майна тощо) громадськість, профспілки тощо, котрі мають певну зацікавленість щодо використання облікової інформації господарюючих суб'єктів:

- органи влади зацікавлені в інформації для здійснення покладених на них функцій (з розподілу ресурсів, регулювання державної власності, розробки й реалізації загальнодержавної політики, ведення статистичного спостереження);

- громадськість у цілому зацікавлена в інформації щодо ролі та внеску підприємства (організації) у підвищення добробуту суспільства на місцевому, регіональному, державному рівнях тощо.

Основним постачальником фінансової інформації історично була бухгалтерія, очолювана головним бухгалтером. Бухгалтерський облік допустимо тлумачити як систему класифікації й опрацювання первинної інформації про минулі події і рішення менеджерів за розпорядженням

ресурсами, що привели до кількісних і якісних змін власності (приватною, акціонерною, державною тощо).

Результатом опрацювання облікової-аналітичної інформації є систематизовані звіти – бухгалтерський баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал тощо. Сукупність перерахованих звітів прийнято називати фінансовою звітністю, яка регулюється, складається, використовується кожною державою і потреба в якій зберігається при здійсненні міждержавних зв'язків.

Загальну сукупність облікової-аналітичної інформації фінансової звітності підрозділяють на три основні категорії:

1. *Інформація, що характеризує поточний фінансовий стан підприємства:* величину і структуру його активів (майна), джерел їх отримання, розмір залучених в оборот матеріальних і фінансових ресурсів, ефективність їх використання, результати господарської діяльності за певний проміжок часу. Такого роду інформація потрібна для аналізу і, відповідно, оцінки привабливості організації.

2. *Інформація, що має відношення до оподаткування.* Традиційно вона є різновидом інформації бухгалтерського обліку і водночас є частиною інформаційної бухгалтерської системи. Ця інформація розкриває взаємини підприємства з державою у вигляді фінансового потоку, що наповнює його бюджет. Через важливість правильного взаємовідношення з державою у формі розрахунків з бюджетом у фінансовому обліку виділився податковий облік як частина інформаційної бухгалтерської системи.

3. *Інформація, необхідна для ефективного управління організацією.* Вона застосовується менеджерами і служить для задоволення головним чином внутрішніх потреб щодо забезпечення поточного і оперативного управління ресурсами (мікроекономіка).

До такого роду інформації відносяться дані про величину витрат на виробництво і реалізацію продукції, про собівартість одиниці продукції, про співвідношення обсягів реалізованої продукції, її собівартості та прибутку,

про величину очікуваних прибутків і витрат у результаті здійснення планованих господарських заходів, контрактів, угод, інвестицій, про прогнозування рівня рентабельності нових видів продукції та інша. Цей інформаційний потік формується у рамках так званого управлінського або виробничого обліку. Внутрішня економічна інформація відноситься до розряду комерційної таємниці, її обсяг для керівників різних рівнів обмежений рамками їх безпосередньої компетенції, а доступ до різних видів облікової інформації регулюється виконанням менеджерами функціональних обов'язків.

Угрупування інформації по трьох перерахованих категоріях є основою тлумачення бухгалтерського обліку як системи мікро- і макроекономіки, що складається з трьох взаємозв'язаних підсистем: бухгалтерського фінансового обліку (макроекономіка, надання зовнішньої звітності та оцінка діяльності менеджменту), бухгалтерського податкового обліку (макроекономіка, оцінка виконання зобов'язань по наповненню бюджету як фінансової основи держави), бухгалтерського управлінського обліку (мікроекономіка, для управління підприємницькими ризиками і забезпечення фінансово-економічної безпеки організації).

1.2. Характеристика господарського обліку в історичній ретроспективі

Виникнення і розвиток бухгалтерського обліку є невід'ємною складовою частиною всієї історії людства. Сучасна наука не дала однозначної відповіді, який момент необхідно вважати виникненням бухгалтерського обліку. В багатьох випадках це пояснюється недостатньою кількістю джерел, що збереглися, облікових документів, які використовувалися нашими попередниками тощо.

Широке розповсюдження правильної, наукової бухгалтерії природно викликає необхідність у висвітленні історії її виникнення і розповсюдження по всьому світу.

Історично так склалося, що господарський облік зумовлений, виник і розвивався разом із господарською діяльністю. Більш того, саме господарська діяльність сприяла його поширенню. Певні методи обліку застосовувалися з давніх-давен. Облік за первіснообщинного ладу міг бути тільки дуже примітивним: якісь зарубки на паличках, вузлики, схематичні позначки на дощечках, пергаменті, папірусі тощо. До того ж, користуючись сучасною термінологією, можна сказати, що ці дані мали суто оперативний, а часто і випадковий характер.

Про використання обліку у практичній діяльності людства на ранніх стадіях розвитку суспільства свідчать згортки папірусу (Древній Єгипет, 3400 – 2980 рр. до нашої ери), глиняні пластинки або таблички (Вавилон), дощечки, вибілені гіпсом (Греція), навощені дощечки, лико папірусу, пергамент (Рим) тощо.

Переймаючись питанням, коли все ж таки виникла бухгалтерія, можна знайти різні відповіді: 6 тис. років тому, коли почалася цілеспрямована реєстрація фактів господарського життя; 500 років тому, коли вийшла відома в усьому світі праця Луки Пачолі «Трактат про рахунки і записи», і власне почалося письмове обґрунтування обліку, і, нарешті, 100 років тому, коли з'явилися перші теоретичні розробки. Ці відповіді – це своєрідні підходи та узагальнення того, що таке бухгалтерія: 6 тис. років тому облік виник як практична діяльність, рахівництво, спосіб розуміння господарського процесу, його мова; 500 років тому – як предмет літературного описання, частина літературної мови; 100 років він існує як самостійна наука – рахунковедення, як спосіб розуміння обліку, мова рахівництва.

З появою держави, розвитком писемності, відкриттям перших правил арифметики облік стає системним. Розвиток матеріального виробництва, розподілу, обміну й невиробничого споживання суспільного продукту мав наслідком зростання продуктивних сил та вдосконалення виробничих відносин, що супроводжувалось зміною однієї суспільно-економічної формації іншою. Кожній формації відповідав свій рівень розвитку

продуктивних сил та виробничих відносин, у безпосередній залежності від яких перебував і розвиток господарського обліку: період прадавніх цивілізацій на сході в долинах рік Нілу, Тигру і Євфрату (Стародавній Єгипет, Вавилонія, Юдея, Персія); період античного світу (Стародавня Греція, Рим); середньовіччя; Відродження, у якому зароджувалась подвійна бухгалтерія (XIII-XIV ст.); визнання подвійної бухгалтерії (XV-XVIII ст.); перетворення обліку на науку (XIX- початок XX ст.) тощо.

Кожна країна починала нову фазу свого розвитку по-своєму. Але те, що було вже винайдене, кожна країна впроваджувала у своє господарське життя. Не була винятком і система бухгалтерського обліку, яку, зрозуміло, скрізь пристосовували до умов і особливостей конкретної держави, галузей виробництва та сфер господарської діяльності. У зв'язку з цим періоди становлення й розвитку господарського обліку майже точно відповідають суспільно-економічним формаціям, а саме:

- 1) зародження господарського обліку у первіснообщинному ладі;
- 2) господарський облік за рабовласництва;
- 3) господарський облік доби феодалізму;
- 4) господарський облік капіталістичних країн;
- 5) облік у дореволюційній Росії;
- 6) соціалістичний облік;
- 7) формування нових засад бухгалтерського обліку у незалежній Україні.

Щодо визначення конкретних етапів у межах цих великих періодів, учені одностайної думки і досі не мають. Проте безперечним є той факт, що сучасна бухгалтерія зароджувалась в епоху середньовіччя. Формування обліку розпочиналось і супроводжувалось із розвитку різних форм інвентаризації (VIII-IX сторіччя). Класичним прикладом інвентаризації вважається капітулярій Карла Великого, у якому міститься інструкція з ведення сільськогосподарського обліку. Зокрема, вказується про необхідність щорічного складання звіту про доходи, витрати – окремо власника та господарства, а також встановлено порядок передачі коштів власнику. В

капітуляції також передбачено здійснювати підрахунок залишків за видами цінностей і фіксувати в окремій відомості.

Цікаво, що ніхто, окрім власника, не повинен був знати про реальний стан справ. Дотримання цього принципу забезпечувалося залученням до облікового процесу декількох осіб. Так, прибуткові операції виконувала одна особа, видаткові – інша, залишки виводив третій працівник.

Витоки бухгалтерського обліку, його формування, становлення і розвиток протягом багатьох років свого життя досліджував видатний російський учений Ярослав В'ячеславович Соколов. Він указував, що до XIII-го сторіччя в Західній Європі склалася цікава система грошового обліку. Так, наприклад, скарбник папи римського тих часів (XIII ст.) вів касову книгу, проставляючи на кожній сторінці рік її формування. В одній половині книги записувались касові надходження, у другій – видатки з каси. Кожне надходження до каси супроводжувалось записом дати, суми цифрами та прописом, обґрунтуванням платежу (за що, від кого надійшли гроші, валюта платежу, папські гроші). За кожним видатком із каси записувалась його сума (цифрами і прописом), одержувач грошей, спосіб оплати, призначення платежу. виправлення записів могло відбуватись лише у разі наявності спеціальної постанови. Неправильно зроблений запис не закреслювався, а підкреслювався; зверху вписувався правильний текст. виправлення в усіх книгах виконував лише один спеціально для цього призначений нотаріус.

Викликає здивування сучасність стилю грошового обліку, котрим відзначався особливий порядок ведення записів у тамплієрів – могутнього й багатого католицького духовно-рицарського ордену. За кожним записом у прибутковому касовому журналі, платникам видавались квитанції. На початку кожного дня у журналі проставлялась дата та ім'я чергового рицаря – касира. обов'язково вказувалась сума плати, вид валюти, найменування платника, причина надходження грошей. Видаткові операції відображались в окремому журналі. Щоденно у кожному із журналів підводились підсумки, інформація розподілялась відповідно до вимог. По суті справи, у ті часи

тамплієри започаткували реєстри хронологічного, систематизованого обліку. На жаль, методика обліку, що була запроваджена у тамплієрів, була відсторонена від практичного розповсюдження на багато років через арешт у 1307 році їх керівників королем Філіпом IV.

Поширеною є думка, що до XV сторіччя облік розглядали як додаток до торговельної діяльності. Лише з середини XV сторіччя виокремлюється бухгалтерський облік, як складова частина господарського обліку.

Новим поштовхом розвитку обліку вважається промислова революція в Англії XVII-XVIII сторіччя. З тих часів ведеться збір даних про затрати на виробництво продукції. Однак уже з початку XX століття лідерство в обліковій сфері перейшло з Англії до США. Облікова діяльність стала настільки поширеною, що виокремилась, подібно до юридичної, інженерної, архітектурної та інших справ, у самостійний вид. У 1990 році облік отримав статус професії, котра передбачала, передусім, обов'язковий мінімум кваліфікації та освіти.

Починаючи з другої половини XIX і майже до кінця XX століття, розвиток господарського обліку, на думку різних науковців, охоплював від двох до семи етапів.

Так, К. Родбертус (1870) виділяв лише два етапи обліку – докапіталістичний і капіталістичний; два етапи виділяв і О. П. Рудановський (1925) – статистичний і бухгалтерський. Дж. Чербоні (1873) називав по чотири етапи – стародавній світ, епоха комерційної арифметики, становлення подвійної бухгалтерії, виникнення та розвиток наукової бухгалтерії; а Л. Сей (1883) – дописьмовий, уніграфічний, діграфічний, логісмографічний.

Також чотири етапи виокремлював академік НАН України М.Г. Чумаченко (1997):

- з моменту виникнення товарно-грошових відносин до кінця XVIII ст.;
- кінець XVIII – кінець XIX ст.;
- кінець XIX – середина XX ст.;
- з середини XX ст. до наших днів.

Відомі російські вчені А.І. Лозинський, В.М. Нікітін, В.А. Сідельников, А.К. Зибін, В.Г. Шишкін бачили шість етапів розвитку обліку:

- господарський облік первісного ладу;
- облік рабовласницького ладу;
- облік феодального ладу;
- облік домонополістичного та монополістичного капіталізму;
- розвиток соціалістичного обліку.

Такий різнобій у поглядах наочно свідчить про те, що уніфікованої, науково обґрунтованої періодизації розвитку такої складної системи, якою є бухгалтерський облік, наука ще не виробила.

Перші наукові праці з обліку з'явилися в Італії.

Перші історичні свідчення про бухгалтерію, яка велася методом подвійного запису, датовані 1340 р. У той час були облікові книги генуезької комуни, які повністю збереглися до наших днів.

Про існування подвійного обліку згадувалось ще в XIV ст., зокрема, в 1391 р. італійський історик Т. Зербі писав, що сума за кожною господарською операцією записувалась двічі. Відтак у 1458 р. купець Б. Котрульї у книзі «Про торгівлю і досконалого купця» помістив розділ про подвійну бухгалтерію. Оскільки ця книга була опублікована тільки в 1573 р., автором подвійної бухгалтерії вважається Лука Пачолі.

У 1494 р. виходить у світ перша друкована книга Луки Пачолі «Сума арифметики і геометрії, вчення про пропорції, відносини», один з розділів якої – «Трактат про рахунки і записи» був практичним посібником з вивчення бухгалтерії, яка базується на принципі подвійного запису. Послідовниками Л. Пачолі були Дж. К. Кардано, Д. Мангіні, А. Казанова, А. ді Піетро, Л. Флорі.

Таким чином, облік був визнаний наприкінці XV ст. (1494 р.), а у 1994 р. світова громадськість, учені-економісти з різних країн відзначали в Санкт-Петербурзі з ініціативи журналу «Бухгалтерський облік» історичну

дату – 500 років з дня виходу у світ книги Луки Пачолі «Трактат про рахунки і записи». Отже, Лука Пачолі заклав основи науки про бухгалтерський облік.

Заслуги Л. Пачолі-бухгалтера перед людством неоціненні. Його цілком заслужено називають «батьком бухгалтерії», оскільки він уперше:

- теоретично обґрунтував подвійний запис та визначив суть понять «дебет» і «кредит», хоча сам він цими термінами не користувався;
- створив персоналізовану модель обліку і тим самим забезпечив можливість його правового забезпечення;
- сформулював головні засади бухгалтерського обліку як самостійної галузі науки;
- поширив систему бухгалтерського обліку на все господарське життя, не обмежуючись, як його попередники, діяльністю окремого підприємства;
- запровадив у бухгалтерський облік головні принципи моделювання;
- об'єднав у одне ціле подвійний запис і окремі поточні рахунки.

Наступним великим бухгалтером став також математик Джіроламо Кардано, який вбачав у бухгалтерії науку, що безпосередньо перетиналася з математикою. У своєму дослідженні з математики, виданому 1539 р., два розділи він спеціально присвятив бухгалтерському обліку.

Нарешті у 1549 р. Вольфганг Швайкер чітко сформулював мету бухгалтерського обліку, звернув увагу на подвійний запис як метод такого обліку і запропонував спосіб визначення прибутку за допомогою подвійного запису. Він запровадив правило щодо необхідності документального підтвердження записів у бухгалтерському обліку, а також упорядкував кореспонденцію рахунків, що стало початком формування плану рахунків.

У XVII ст. ідеї Л. Пачолі почали впроваджуватись у інші галузі господарства. Великий математик Сімон ван Стевін (1608) поширив подвійний запис на всі операції державного рахівництва, визнавши облік окремою наукою. У 1633 р. філософ, юрист і теолог Людовіко Флорі вперше опрацював схему реєстру, який пізніше отримав назву «Журнал-Головна».

Майже одночасно в опублікованих працях висвітлюються питання постійної інвентаризації, синтетичного та аналітичного обліку, принципи оцінки та методи калькуляції (Жак Саврі, 1675), описуються французька форма обліку, правила подвійного запису і детально розроблена класифікація рахунків (Матьє де ла Порт, 1685).

Стара італійська форма постійно вдосконалювалась. У 1688 р. Ф. Гаратті запропонував принципи нової італійської форми рахівництва.

XV століття ознаменувалося відкриттям нових земель та бурхливим розвитком торгівлі. Бухгалтерський облік із розвитком торгівлі використовувався як система обліку в окремих купецьких підприємствах.

Розвивався бухгалтерський облік як наука і в інших державах: Голландії, Франції, Німеччині, Іспанії, англомовних країнах.

У 1794 р. видана праця англійця Е. Т. Джонса «Англійська система рахівництва», де автор критикував бухгалтерію, що базується на принципі подвійного запису, як засіб, що сприяє фальсифікації справ на підприємстві. У XVII-XVIII століттях промислова революція в Англії дала новий поштовх розвитку обліку. Відтоді розпочато збір даних про затрати на виготовлення одиниці продукції, почали обліковувати капітал, знос, відносини з акціонерами, прибуток. Ці питання відображено у працях тогочасних авторів.

Спроби застосування подвійного запису в промисловому обліку відносяться до середини XVII століття. Зокрема, Дж. Додсон у 1750 р. описав техніку бухгалтерського і натурально-вартісного обліку виробництва, Р. Гамільтон у 1788 р. обґрунтував необхідність визначення результатів за кожним циклом виробництва. Основними досягненнями англійської школи є розробка ідей амортизації, форм обліку, теорії рахунків та запровадження інституту незалежних присяжних аудиторів. У 1773 році в Единбурзі (Великобританія) з'явилися перші професійні бухгалтери.

У Німеччині у 1512 році вийшла перша друкована праця Г. Грамматеуса з обліку. У XVI столітті були відкриті спеціальні школи для викладання рахівництва, а у XVIII столітті – облікові кафедри в

університетах. В 1774 р. Ф. Гельвіг видав наукову працю, де описав самостійну форму обліку, що відома як німецька. Значний внесок у розвиток бухгалтерського обліку зробили також В. Швайнер, Г. В. Лейбніц, І. Готліб.

У Франції в 1896 році розроблена десяткова система класифікації рахунків. У 1903 р. Е. Леоте запропонував План рахунків, який у 1909 році був запроваджений у бухгалтерську практику.

Відомий німецький вчений І. Ф. Шер розробив «балансову теорію Шера». Під впливом дедуктивного методу І. Ф. Шера бухгалтерія 20-х років ХХ століття поступово трансформувалась у балансовий облік.

У США 1887 року створено першу американську професійну організацію бухгалтерів.

Найбільшого розвитку бухгалтерський облік як наука набув у ХХ столітті у результаті різних дискусій учених і практиків, у тому числі на тему: "Бухгалтерський облік – це наука? Бухгалтерський облік – це ремесло? Бухгалтерський облік – це мистецтво"?

Поштовхом до розробки бухгалтерських стандартів як загальноприйнятих норм для всіх бухгалтерів став виступ на початку 20-х років американського вченого А. Ріплі, в якому він говорив про загадковість бухгалтерського обліку і майже повну практичну непридатність бухгалтерських звітів, оскільки було незрозуміло, яка методика покладена в основу обчислення відображених у звіті чисел.

Перші стандарти бухгалтерського обліку опублікувала Американська асоціація бухгалтерів ще в 1936 р., але вони не мали наукового характеру і не набули поширення.

На українських землях в усі часи питанням бухгалтерського обліку приділялась значна увага. За часів Ярослава Мудрого власність князя і держави ототожнювалась. Ведення обліку безпосередньо підпорядковувалося печатнику, який був начальником княжої канцелярії, укладав княжі грамоти, мав на збереженні княжу печатку.

Із поширенням християнства при монастирях створювалися школи,

видавалися книги, розвивалася наука, зокрема математика – основа обліку. Облік у монастирях був організований за принципом камеральної форми, вівся несистематично, у записах переважала проста бухгалтерія, подвійний запис майже не застосовувався; в окремих касових журналах реєструвалися прибуткові та видаткові операції.

В економічному розвитку країни значну роль відіграло козацтво, яке виникло у XV столітті. Облік майна, доходів і витрат у Запорізькій Січі вів скарбник січового скарбу (шафар) та його підлеглі: два шафари, два підшафарії та кантаржей (зберігач мір і ваг). Доходи і видатки у спеціальних книгах обліковував скарбник та його підлеглі. Окремо велася книга обліку касових операцій і матеріальних цінностей. У вжиткових та обмолотних книгах відображався збір урожаю, у „столовій книзі” – списання продуктів. Наприкінці року складали звіт, який подавався кошовому отаманові та Козацькій Раді. З початку XVI і до середини XVII століття в Україні панували ідеї італійської бухгалтерської школи, зокрема, відомі були праці Л. Пачолі та В. Петрулі, які широко використовувалися в обліковій практиці.

Під час колоніального панування у Західній Україні Австро-Угорської імперії та на сході Російської імперії значним був вплив німецької бухгалтерської школи.

У 1800 році у Росії був затверджений Банкрутський статут, що регламентував систему бухгалтерського обліку. Згідно з цим статутом обов'язковими для використання були товарна, касова та розрахункова книги.

У XX столітті розвиток бухгалтерського обліку в Україні тісно переплітався з його розвитком у державах, до складу яких входили українські землі. Вагомий внесок у розвиток бухгалтерського обліку на українських землях належить товариству «Просвіта», яке пропагувало, зокрема, впровадження української мови у діловодство та застосування різних видів документів.

Наукові дослідження у 20-х роках XX ст. стосувалися історії бухгалтерського обліку, облікової політики, стандартів і загальних питань

звітності, методології наукових досліджень. У 1932 році створено Центральне управління народногосподарського обліку СРСР – ЦУНГО, що був єдиним органом управління соціалістичним обліком.

У 1961 році в Українському Раднаргоспі організовано Методологічну раду з бухгалтерського обліку, метою діяльності якої було вдосконалення форм і методів обліку.

З набуттям Україною незалежності почалися серйозні перетворення в економіці держави, що знайшло відображення на реформуванні бухгалтерського обліку. Постановою КМУ від 20.10.1998 року затверджено Програму реформування системи бухгалтерського обліку.

Основним завданням реформування бухгалтерського обліку було приведення його відповідно до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Нині з боку держави реформуванню системи бухгалтерського обліку приділяється певна увага. Про це свідчить цілий ряд прийнятих законодавчих актів, а саме: Указ Президента України “Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку і статистики” (23.05.92 р.), Постанова Кабінету Міністрів України “Про концепцію побудови національної статистики України та Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики” (04.05.93 р.), Указ Президента України “Про заходи щодо поліпшення роботи органів державної статистики” (14.04.95 р.), Постанова Кабінету Міністрів України “Про внесення змін і доповнень до державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики” (18.06.95 р.), постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів” (28.10.98 р.). Після затвердження в 1998 р. Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів в Україні розпочався процес створення передумов для зближення методологічних і методичних принципів організації бухгалтерського обліку. Такою, зокрема, є

вимога Європарламенту щодо відповідності цим стандартам звітності учасників фінансового ринку. Однією з передумов є поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський.

Реформування системи бухгалтерського обліку – це його перебудова за такими основними напрямками:

- створення нормативної бази, тобто відповідних положень (стандартів) на базі законодавчо закріплених принципів ведення бухгалтерського обліку;
- затвердження національного плану рахунків та інструкції щодо його застосування;
- методичного забезпечення необхідними інструкціями, вказівками, коментарями;
- кадрового забезпечення (підготовка, перепідготовка, підвищення кваліфікації фахівців з бухгалтерського обліку).

На сучасному етапі дослідженню теоретичних основ бухгалтерського обліку та їх розвитку присвячені праці вітчизняних учених – М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Н. М. Грабової, А. Г. Загороднього, М. В. Кужельного, Н. М. Малюги, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, Б. Ф. Усача, В. Г. Швеця та інших.

1.3. Роль і місце бухгалтерії у системі господарського обліку

16 липня – день, коли у 1999 році було прийнято Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Саме в цей день, згідно з Указом Президента України у державі встановлено професійне свято – День бухгалтера. Вказаний факт є свідченням визнання державою незаперечних заслуг і праці понад мільйонного корпусу фахівців-бухгалтерів, які наполегливо і професійно роблять вагомий вклад у розвиток бухгалтерського обліку, його реформування.

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", в якому визначені принципи ведення і організації бухгалтерського

обліку на підприємстві, дано визначення бухгалтерського обліку як процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності згідно з Законом вважається надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Бухгалтерський облік розглядається як система збору, вимірювання, реєстрації, обробки та передачі інформації в грошовому виразі про майно, обов'язки та про господарські операції окремого підприємства, організації, установи шляхом суцільного, неперервного і документального їх оформлення. Система бухгалтерського обліку є підсистемою системи управління. Бухгалтерський облік – це інформаційна система, основним його завданням є збирання, обробка та надання інформації.

Перший дослідник бухгалтерського обліку Л. Пачолі стверджував, що метою обліку є ведення своїх справ у належному порядку і як належить, щоб можна було без затримки отримати будь-які свідчення як відносно боргів, так і вимог. Отже, з першої бухгалтерської праці видно, що облік ведеться з метою оперативного виявлення величини боргів та вимог і належного стану своїх справ.

Значення бухгалтерського обліку в управлінні господарською діяльністю підкреслює вираз німецького вченого-економіста І. Ф. Шера, котрий наприкінці XIX століття писав, що бухгалтерський облік – непогрішний суддя минулого, необхідний керівник сучасного і надійний консультант майбутнього кожного підприємства.

Поняття «бухгалтерія» має два визначення: з одного боку, це ведення книг і відомостей обліку руху грошових коштів і матеріальних цінностей з дотриманням визначених правил і форм документації, фіксації фінансових і матеріальних ресурсів, їх надходження та руху шляхом внесення відповідних

даних на бухгалтерські рахунки. Така інтерпретація цього поняття широко застосовується на підприємствах, фірмах, однак, вона може застосовуватись і в родинях, і у масштабах держави.

З іншого боку, бухгалтерія – це спеціальний відділ підприємства, що здійснює бухгалтерські операції, зазвичай керується головним бухгалтером.

Саме поняття «бухгалтер» походить від німецьких слів *Buch* – «книга», *Halter* – «той, хто тримає», тобто той, хто тримає (веде) книги. За часів сьогодення бухгалтер – це спеціаліст в області бухгалтерії, без якого не обходиться практично жодне підприємство.

Слово «бухгалтер» виникло наприкінці середньовіччя. В 1498 р. імператор Священної Римської імперії Максиміліан I призначив «бухгалтером» Христофора Штехера.

Ім'я італійського математика Луки Пачолі відоме далеко не кожному. Однак саме Пачолі, як уже зазначалось у попередньому пункті підручника, наприкінці XV століття обґрунтував необхідність ведення бухгалтерського обліку у будь-якій сфері фінансово-господарської діяльності. Використання на практиці принципів бухгалтерського обліку дало змогу застосовувати, наприклад, безготівкові форми розрахунків. Це стало безперечним проривом на шляху еволюції ринкових відносин.

За теперішніх часів жодне підприємство – мале, велике, державне або комерційне, – не може обійтись без бухгалтерії як способу документального ведення господарського обліку грошових коштів. Цього вимагає законодавство, цього вимагають і інтереси справи: нерідко запущена бухгалтерська та податкова звітність стає причиною штрафних санкцій. З іншого боку, у межах бухгалтерського обліку формується інформація про діяльність організації і кваліфіковане ведення бухгалтерського обліку допомагає передбачити безліч проблем фінансового та управлінського характеру, які виникають у процесі роботи підприємства.

Бухгалтерія розвивалась у відповідь на економічні запити суспільства. В інформації про результати економічної діяльності будь-якого підприємства

зацікавлено багато осіб: по-перше, саме підприємство, по-друге, велике коло інших осіб (акціонери, інвестори, кредитори, держава тощо). Їх інтереси найрізноманітніші, вони знаходяться у постійному русі та взаємодопомозі, але іноді носять суперечливий характер.

Установлення балансу взаємних інтересів досягається шляхом соціального регулювання бухгалтерського обліку. Соціальне регулювання бухгалтерського обліку є комплексом заходів, за допомогою яких суспільство, використовуючи свої внутрішні можливості, впливає на те чи інше явище, у даному випадку – на бухгалтерський облік.

Бухгалтерія як відображення (ведення) господарської діяльності представляє собою активну інтелектуальну та фізичну діяльність людей. Ця діяльність має свою структуру. Умовно у ній можна виділити два взаємопов'язаних елементи: процес відображення та результат відображення.

Процес відображення – це основний внутрішній процес мислення, який полягає у спостереженні та аналізі економічної діяльності, у засвоєнні окремих її фактів, їх узагальненні та визначенні фінансових результатів.

Результат відображення характеризується єдністю форми та змісту. Змістом є інформація про економічну діяльність господарюючого суб'єкта. Форма забезпечує об'єктивність існування результатів відображення. Основною формою є документальна, тобто у вигляді письмових знаків на папері, даних, збережених на інших носіях.

Завдання бухгалтерії як засобу забезпечення ефективного управління підприємством постало наприкінці минулого століття і було обумовлене запровадженням систем інтенсивного використання трудових ресурсів. Воно, з одного боку, розвиває завдання обліку у забезпеченні збереженості майна підприємства; з іншого – спрямоване на формування інформаційної бази для прийняття ефективних управлінських рішень. Тобто, бухгалтерський облік розглядається як інформація оберненого зв'язку у контурі управління підприємства. Бухгалтерський облік є самостійною економічною наукою і певною сферою практичної суспільної діяльності.

Бухгалтерія не існує ізольовано від економіки держави. Бухгалтерія – це прикладна система, яка значною мірою залежить від особливостей ринкового середовища, системи законодавства, культурних традицій, що діють у країні. Домінуючу роль в інформаційній системі підприємства відіграє саме бухгалтерський облік. Ця роль випливає з його особливостей:

- перша – в бухгалтерському обліку бізнес відображається як система різномірних, але взаємообумовлених об'єктів – майна (активів), джерел їх утворення (пасивів) та змін внаслідок господарювання. Узагальнення здійснюється в єдиному вимірнику шляхом безперервного спостереження та вимірювання об'єктів;

- друга – бухгалтерський облік чітко документований, тобто кожний запис здійснюється тільки на підставі правильно складених та оформлених документів. Це забезпечує юридичну повноцінність та достовірність інформації бухгалтерського обліку та її суспільне визнання;

- третя – бухгалтерська інформація дає суцільну, без будь-яких пропусків, картину бізнесу і, відповідно, володіє найбільшою повнотою у порівнянні з дискретними (перервними) оперативними і статистичними даними. Така повнота інформації забезпечує підприємству свободу у прийнятті управлінських рішень. Отже, бухгалтерія, як процес, посідає значне місце у загальній системі управління підприємством та, зокрема, у господарському обліку, як невід'ємній частині функціонування такого підприємства. Розглянемо поняття «бухгалтерії» з іншого боку, з точки зору структурного підрозділу на підприємстві.

Без бухгалтерії як структурного підрозділу не обходиться жодне підприємство, будь-то дитячий садок або машинобудівний завод-гігант. Спеціальність входить до числа найбільш затребуваних. Основна функція апарату бухгалтерії полягає в організації та веденні бухгалтерського обліку. Але бухгалтерія, особливо в ринкових умовах, як показує досвід зарубіжних країн, виконує ще й контроль та аналіз, відповідає за фінансові та юридичні питання, економіку і навіть прогнозування. Це особливо характерно для

середніх і малих підприємств, де апарат управління, крім керівників, – це часто один-два бухгалтери, на яких і покладають усі ці функції.

Споконвіків вважалось, що бухгалтер описує за допомогою своєї головної категорії – балансу, про яку мова піде пізніше, стан засобів підприємства та розкриває їх джерела. Тобто, бухгалтер – це «фотограф», який все бачить, і те, що бачить, чітко відображає. У давнину – на папірусі (Єгипет), цеглинах (Вавилон), пергаменті (Греція), воску (Рим), мотузках (Інки). Потім на довгі роки всі перейшли на папір, а тепер усе витісняють електронні носії. Бухгалтери точно відтворюють факти господарського життя. Найбільш повно таке бачення у свідомості багатьох бухгалтерів закріпив російський бухгалтер О. П. Рудановський (1863-1931). Він зазначав, що баланс між вкладеними коштами, їх джерелами та господарським оборотом існує об'єктивно; бухгалтер через опис фактів господарського життя, що складають економічні, юридичні та фінансові процеси, відтворює те, що має місце у житті.

Поширеною є думка, що у бухгалтерії відтворюється з максимальною точністю те, що являє собою реальне господарське життя підприємства. Більшість бухгалтерів і користувачів фінансової звітності згодні з таким розумінням ролі, місця і значення бухгалтерського обліку.

Однак у процесі реєстрації в обліку фактів господарювання підприємства, котрі мають складну добірку правових і економічних характеристик, бухгалтер створює інформаційні факти, акумулює їх у фінансовій звітності, котра повинна показувати не те, що міститься у Головній книзі, а те, що повинно бути достовірно показано в ній. Бухгалтер повинен добре розуміти різницю між суттєвими і несуттєвими фактами господарської діяльності підприємства і вирішувати це самостійно.

Головна мета бухгалтерського обліку і фінансової звітності – правильне об'єктивне формування вартості відображених об'єктів. Складність виконання цієї очевидної вимоги пов'язана з тим, що на практиці бухгалтер постійно стикається із невизначеністю багатьох фактів

господарського життя. Бухгалтер повинен керуватись вимогами пріоритету змісту перед формою. Він повинен розуміти, наскільки за бездоганними в юридичному сенсі числами стоять реальні цінності.

ТЕМА 2. ПРАВОВІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО МІСЦЕ У СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНИХ НАУК

2.1. Державне регулювання обліку і звітності.

2.2. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку і звітності.

2.3. Облік у системі економічних наук.

2.4. Питання до роздумів і дискусій.

Вивчення теми дає змогу

отримати знання

- правових засад регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні;

- державного регулювання облікової системи України через систему органів державної влади та державного управління;

- нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та звітності;

- місця облікової науки у системі економічних наук;

- проблемних і дискусійних питань сучасної облікової науки.

набути навички

- застосувати принципи та загальноприйняті вимоги, що висуваються до бухгалтерського обліку під час фіксації фактів господарської діяльності та формування фінансової звітності;

- розрізняти повноваження відповідних органів у сфері державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

- застосовувати знання стосовно того, що облікова інформація будь-якого підприємства чи організації є інформаційною основою і умовою здійснення всіх інших функцій управління;

оволодіти вміннями

- необхідними для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;

- застосовувати основні нормативно-законодавчі положення щодо ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності зацікавленим користувачам;

- поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;

- знати основні законодавчі документи, що регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;

- набути відповідні знання для подальшого освоєння дисципліни «Бухгалтерський облік».

Ключові слова: господарські засоби, господарські операції, господарські процеси, державне регулювання обліку і звітності, єдині правила ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, засоби праці, зобов'язання, капітал підприємства, комплекс заходів законодавчого, виконавчого та контролюючого характеру, необоротні активи, нематеріальні активи, незавершене виробництво, неоплачений капітал, обліково-аналітична інформація, бухгалтерський облік, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, суб'єкти підприємницької діяльності.

2.1. Державне регулювання обліку і звітності

Державне регулювання бухгалтерського обліку – це комплекс заходів законодавчого, виконавчого та контролюючого характеру, за допомогою

яких державними органами здійснюється методологічне, методичне та організаційне забезпечення функціонування системи бухгалтерського обліку в Україні. Державне регулювання обліку спрямоване на створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств, захищають інтереси користувачів і гарантують їм забезпечення доступу до інформації, що міститься у фінансовій звітності, яка здатна дати об'єктивну картину фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Дія цього Закону поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності. Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

Відповідно до статті 6 вищевказаного Закону державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

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

Державне регулювання облікової системи України реалізується через систему органів державної влади та державного управління, до яких відносяться Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державне казначейство України, Державний комітет статистики, Державна податкова служба України, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених

законодавством. Найбільші повноваження у сфері державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності належать Міністерству фінансів України, яке є центральним спеціалізованим органом державної виконавчої влади по управлінню фінансами, по контролю за рухом та витрачанням державних фінансових ресурсів, за виконанням державного бюджету, за дотриманням установами Національного банку і комерційних банків правил касового виконання державного бюджету по доходах. Крім цього, Міністерство фінансів України встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання Державного і місцевих бюджетів, кошторисів витрат бюджетних установ, установлює форми обліку і звітності з касового виконання бюджетів. Також до його повноважень необхідно віднести розроблення методології обліку, яка насамперед втілює визначення принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Міністерство фінансів реалізує покладену на нього функцію стосовно регламентації бухгалтерського обліку через механізм регулювання процесом розроблення та затвердження нормативно-правових актів щодо організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, у тому числі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку – П(С)БО, які є основними нормативно-правовими документами у системі регулювання бухгалтерського обліку. Вони визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

Мета цих стандартів – запобігти застосуванню підприємствами, у тому числі банками, різних підходів щодо розрахунку важливих економічних показників, забезпечити єдність підходу до формування фінансової звітності. Декларування такої адаптації вітчизняного законодавства до міжнародного пов'язано з постійно зростаючою міжнародною економічною інтеграцією взаємопроникнення бізнесу вітчизняних суб'єктів господарювання в економіки інших країн, що вимагає певної одноманітності або, принаймні,

передбачливості та зрозумілості вживаних у тій або іншій країні принципів формування і алгоритмів числення облікових показників. Це створює передумови поступового стирання відмінностей між основними світовими системами обліку шляхом максимального наближення (конвергенції) П(С)БО з Міжнародними стандартами.

При Міністерстві фінансів України як дорадчий орган діє Методологічна рада з бухгалтерського обліку, у складі якої працюють висококваліфіковані науковці, спеціалісти міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, представники громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України. Методологічна рада з бухгалтерського обліку, персональний склад якої затверджуються Міністром фінансів України, утворено з метою:

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

Реалізація вищезазначеної мети пов'язано з виконанням покладених на Міністерство фінансів України за дорученням Уряду таких функцій, як:

- розробка і затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, плану рахунків бухгалтерського обліку, інших нормативних актів з питань бухгалтерського обліку, а також визначення системи принципів, правил і способів ведення бухгалтерського обліку в цілому та зокрема суб'єктами господарювання, що класифікуються як підприємства та організації (торговельні, постачальні, сільськогосподарські, будівельні);

- розробка та затвердження форм бухгалтерського обліку для всіх галузей економіки країни;
- відпрацювання та встановлення загальних обов'язкових вимог до складання, перевірки й використання бухгалтерських документів;
- регулювання періодичності та порядку проведення інвентаризацій;
- розробку системи національних кваліфікаційних характеристик бухгалтерів;
- забезпечення участі України в міжнародних заходах із розвитку практики бухгалтерського обліку та звітності;
- узагальнення й опрацювання міжнародного та вітчизняного досвіду ведення бухгалтерського обліку.

Вимоги щодо порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках установлюється Національним банком України відповідно до цього Закону та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Форми фінансової звітності банків і порядок їх заповнення встановлюються Національним банком України за погодженням з Державним комітетом статистики України. Також розкриття інформації про банківську діяльність та доведення такої інформації до громадськості врегульовано Законами України «Про банки і банківську діяльність», «Про національний банк України», «Про аудиторську діяльність в Україні», «Про цінні папери та фондовий ринок». Утім викладені в нормативно-правових актах Національного банку України (інструкціях, постановах, рекомендаціях) правила, методи та процедури бухгалтерського обліку не повинні суперечити національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку та звітності.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ установлюється Державним казначейством України відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку за погодженням з Міністерством фінансів України. Так, з-поміж багатьох функцій і завдань Державного казначейства України однією з основних

вважається розробка нормативно-методичних документів із питань бухгалтерського обліку, звітності та організації виконання бюджетів усіх рівнів, які є обов'язковими для всіх підприємств, установ і організацій, що використовують бюджетні кошти та кошти державних позабюджетних фондів. По суті декларовано методологічне керівництво Державного казначейства у сфері не тільки бухгалтерського обліку виконання бюджетів, а й бухгалтерського обліку виконання кошторису доходів і видатків.

До органів управління бухгалтерським обліком бюджетних установ також належать галузеві міністерства, відомства та управління, які представлені такими органами виконавчої влади, як:

- Міністерство внутрішніх справ;
- Міністерство юстиції;
- Міністерство закордонних справ;
- Міністерство освіти і науки;
- Міністерство охорони здоров'я;
- Міністерство культури та інші.

Міністерства і відомства виконують і методологічне керівництво, яке визначається у вигляді інструктивних матеріалів, що регламентують основні питання стосовно порядку визначення, нарахування та обліку заробітної плати відповідно до галузі основних категорій працівників, а також питання методики бухгалтерського обліку специфічних галузевих об'єктів тощо. Організаційне керівництво реалізується у процесі суцільного контролю за додержанням правил ведення бухгалтерського обліку та узагальнення облікової інформації у вигляді зведеної бухгалтерської звітності.

Загальне керівництво системою обліку і статистики країни здійснює Державний комітет статистики України, до функцій якого належать:

- ведення обліку виконання державних планів розвитку народного господарства;
- ведення статистики за галузями економіки країни;

- розробка та затвердження форм звітності, порядку їх складання і подання;

- розробка єдиних показників, за якими здійснюється облік;

- регламентація первинного обліку стосовно всіх галузей економіки України.

Державний комітет статистики і Міністерство фінансів України, маючи на меті уніфікувати облік та гармонізувати його в межах системи національних показників, узгоджують між собою всі питання, що стосуються методології бухгалтерського обліку. Окремі питання щодо порядку оподаткування об'єктів бухгалтерського обліку перебувають у віданні Державної податкової служби України, враховуючи вимоги статті 3 Закону України «Про бухгалтерський облік» стосовно того, що податкова та інші види звітності, які використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Інші центральні органи виконавчої влади та міністерства, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування. Так, міністерства і відомства, що мають в управлінні підприємства загальнодержавної та комунальної власності, організовують і розробляють на єдиних методологічних засадах галузеві положення, вказівки й рекомендації щодо окремих специфічних ділянок бухгалтерського обліку, затверджують галузеві форми первинних документів (за браком затверджених типових форм).

Указані відомства вживають заходів для посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищення професійного рівня кадрів і ролі бухгалтерських служб у забезпеченні ефективності виробництва, здійснюють контроль за дотриманням підпорядкованими підприємствами правил ведення бухгалтерського обліку, аналізують бухгалтерську звітність. Таким чином на галузевому рівні міністерствами та відомствами

здійснюється як методологічне, так і організаційне керівництво бухгалтерським обліком.

2.2. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку і звітності

Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку і звітності має за мету регулювання бухгалтерського обліку і являє собою систему законодавчих і нормативних актів, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності та відповідно до яких суб'єкти господарювання здійснюють фінансово-господарську діяльність. При цьому нормативно-правові акти мають певну ієрархічну підпорядкованість (рис. 2.1).

Система бухгалтерського обліку будь-якого підприємства чи організації є інформаційною основою і умовою здійснення всіх інших функцій управління, що складають логіку циклів управління цим підприємством чи організацією: планування як процесу встановлення майбутніх (прогнозних) показників діяльності; контролю як процесу зіставлення планових та фактичних (облікових) показників; економічного аналізу як процесу оцінки досягнутих показників діяльності та виявлених відхилень від планових параметрів; регулювання як процесу прийняття управлінських рішень щодо забезпечення досягнення планових показників діяльності та усунення негативних відхилень і закріплення позитивних результатів. У зв'язку з цим правове регулювання обліку і звітності підприємств має велике значення у кожній країні.

Правове регулювання бухгалтерського обліку – це система законодавчих і нормативних актів, відповідно до яких підприємство здійснює господарсько-фінансову діяльність і забезпечує ведення її бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

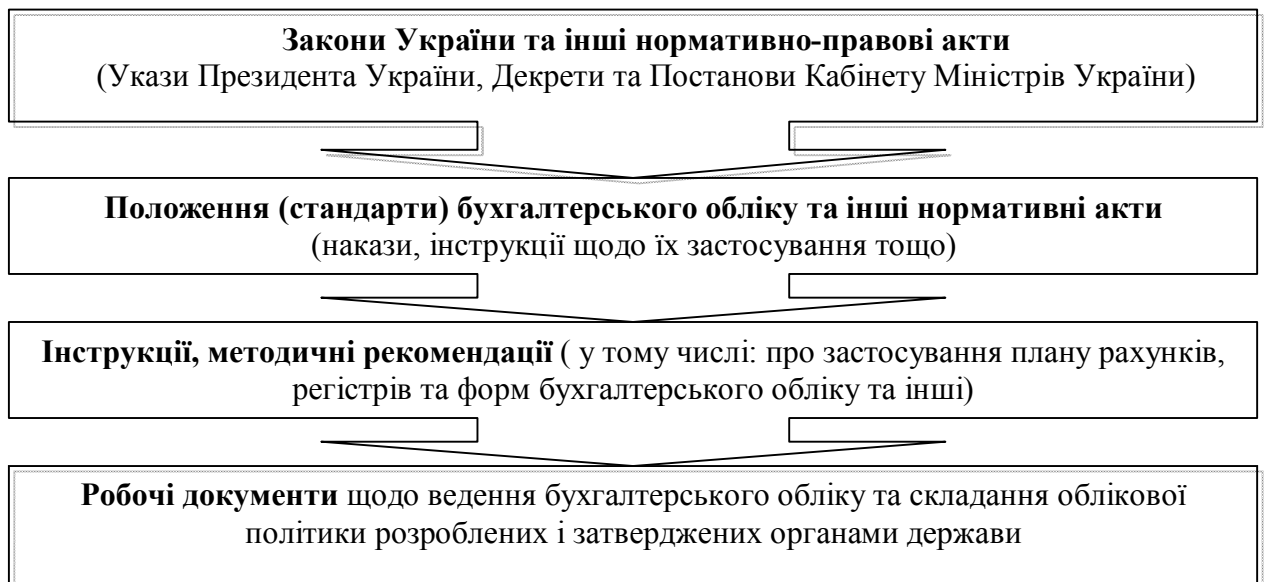


Рис. 2.1. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку

Ці нормативні акти мають певну ієрархічну підпорядкованість.

Історично склались два альтернативні види регулювання положень ведення обліку та складання звітності в різних країнах світу:

- професійне самоврядування з боку громадських організацій бухгалтерів та аудиторів;
- державне, законодавче регулювання порядку ведення обліку та складання звітності.

Перший підхід – професійного регулювання, коли професіонали-бухгалтери відіграють домінуючу роль у встановленні стандартів обліку і звітності, притаманне США, Великобританії та тим країнам, які повністю або частково запозичили принципи обліку і звітності однієї з цих країн.

При другому підході – регламентованого регулювання правове регулювання бухгалтерського обліку здійснюється державою, яка, діючи в інтересах всього суспільства, встановлює правові норми, окреслюючи межі можливої поведінки суб'єктів. В основу правового регулювання покладено принцип обов'язковості дотримання правових норм. Взаємодія економічного та правового регулювання проявляється в тому, що підприємство, при здійсненні обліку, вибирає економічно доцільну для себе лінію поведінки, але при цьому змушене рахуватися з правовими нормами, порушення яких

може призвести до юридичної відповідальності та, відповідно, до економічних втрат. Роль законодавства є домінуючою в Континентальній Європі і більшості країн Латинської Америки, хоча ступінь і методи такого регулювання можуть бути різноманітними.

В економічній літературі при класифікації систем правового регулювання бухгалтерської діяльності виділяють такі моделі регламентації бухгалтерського обліку:

- континентальна, з жорсткою регламентацією (країни західної Європи та колишні колонії Франції, Іспанії та Португалії);

- англо-американська, з найменш жорсткою регламентацією (США, Канада, Великобританія, Японія, Індія та інші англійські колонії);

- латиноамериканська, змішаний варіант першої та другої моделі - у методології переважають рішення англо-американської школи, але вони проводяться за принципами європейської систематизації;

- модель правового регулювання бухгалтерської діяльності колишніх соціалістичних країн, з жорсткою регламентацією порядку ведення обліку та складання звітності, яка діє і в Україні.

Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні може бути представлена такими рівнями:

1. Закони, що регламентують основи здійснення господарської діяльності підприємств, організацій і установ, відповідні підзаконні нормативні акти.

2. Закони, що регламентують безпосередньо порядок ведення обліку та складання звітності в Україні. Необхідно зазначити, що питання державного регулювання бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах також регламентовані у прийнятих законах та інших нормативних документах. Так, Закон про бухгалтерську справу, ухвалено у Великобританії, Бельгії, Швеції, Іспанії. У Франції діє Загальний план ведення бухгалтерії, у Німеччині – Закон про бухгалтерські директиви. Не залежно від назви нормативного

документа, всі вони регулюють на державному рівні питання ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності.

3. Нормативні документи, що регламентують особливості та аспекти ведення обліку та складання звітності – положення (стандарти) бухгалтерського обліку, плани рахунків бухгалтерського обліку та інші нормативні акти (накази, інструкції та ін.), що приймаються центральними органами спеціальної компетенції (Міністерством фінансів України, НБУ, Держкомстатом України та іншими відомствами).

4. Методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку, що розробляються і затверджуються для роз'яснення певних аспектів ведення обліку та складання звітності, або з урахуванням особливостей та потреб певних видів діяльності.

5. Робочі документи щодо організації та ведення бухгалтерського обліку та застосування облікової політики, що приймаються власником підприємства на підставі нормативних документів, розроблених і затверджених органами держави.

6. Нормативні документи щодо морально-етичного регулювання бухгалтерської діяльності, що розробляються професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів.

До нормативних актів першого рівня належать: Закони України, укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України, які закріплюють обов'язковість одноманітного ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання, основні вимоги щодо його організації, правила та процедури ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Отже, головним нормативним актом, якому повинні відповідати всі інші, є Конституція України, потім Закони України і підзаконні акти центральних органів державної влади (міністерств і відомств), що діють на всій території держави.

Окрім того, регіональні органи державної влади і місцевого самоврядування, видають нормативні акти (рішення місцевих рад), що діють лише в межах адміністративно-територіальних одиниць.

Нижчою ланкою в системі нормативних актів є локальні нормативні акти, що приймаються безпосередньо на підприємствах власником чи вповноваженим органом (накази «Про облікову політику», «Про комерційну таємницю» й ін.) Не є нормативними актами: роз'яснення законодавства, листи державних й інших органів, податкові роз'яснення тощо.

До XV століття облік не вважався самостійною наукою, а був своєрідним додатком до торговельної діяльності. Саме в той час він був нерегульованим.

У сучасних умовах практика ведення бухгалтерського обліку в країнах визначається національними особливостями регулювання господарських процесів, які деякі країни закріплюють у самій детальній формі в спеціальних законах. Правове регулювання бухгалтерського обліку, наприклад, у Німеччині, знаходить відображення у Торговому кодексі та інших законах про оподаткування, у Франції – в Комерційному кодексі, в Італії – в Цивільному кодексі, у США – в Загальноприйнятих принципах обліку – ЗПБО (GAAP), у Великобританії – в Законі про компанії, у Положенні зі стандартної облікової практики – ПСОП, у деяких інших документах, які інколи в цілому називають загальноприйнятою практикою обліку, в Іспанії – у Торговому кодексі, Законі про акціонерні товариства, Загальному плані бухгалтерського обліку, у Венесуелі – у Законі про практику обліку та Комерційному кодексі тощо.

Директиви з обліку, що застосовуються Європарламентом, є обов'язковими для всіх країн, які входять до Європейського співтовариства.

Базою торговельного та бухгалтерського законодавства такої розвиненої країни, як Японія, виступає Торговий кодекс 1899 р., побудований за німецьким Торговим кодексом, який регламентує багато положень, пов'язаних із цінними паперами, правовим статусом юридичних

осіб (торговельних товариств), організацією та веденням бухгалтерської роботи. Вплив англо-американського права проявився у Законі про довірчу власність (1923 р.), акціонерному законодавстві (1951 р.) та антитрестовому Законі Японії (1947-1953 р.р.).

Таким чином, у світовій практиці законодавче регулювання бухгалтерського обліку має різноманітні форми. Закони щодо регулювання обліку і звітності можуть називатися: "Закон про діяльність компаній", "Закон про бухгалтерський облік та звітність", або, в тих країнах, де вирішальну роль відіграє податкове законодавство, що домінує над бухгалтерією, – "Закон про податки" тощо.

Перспективним напрямком розвитку бухгалтерського обліку є встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за єдиними правилами для всіх суб'єктів. У зв'язку з цим назріла потреба вдосконалення не лише системи бухгалтерського обліку в Україні, але також інститутів його регулювання, про що свідчить наукова полеміка. У науково-професійній спільноті існують різні бачення вирішення цих проблем: від удосконалення роботи існуючого регулятора до створення нового регуляторного органу.

Система державних органів, які визначають правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні за допомогою нормативно-правового забезпечення представлена у нормативній матриці державного регулювання бухгалтерського обліку (таблиця 2.1).

У державі немає чіткого визначення відповідального суб'єкта за стан бухгалтерського обліку, у зв'язку з тим, що збирає та обробляє фінансову звітність Державний комітет статистики України, а визначає методологію бухгалтерського обліку і звітності Міністерство фінансів. Крім того, обмежені можливості й невизначений статус Методологічної ради з бухгалтерського обліку не сприяє вирішенню проблем щодо вдосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні та інститутів його регулювання.

Матриця державного регулювання бухгалтерського обліку

№ з/п	Назва нормативно-правових актів та інших документів, за допомогою яких здійснюється державне регулювання	Державні органи, які розробляють (затверджують) нормативно-правове забезпечення з метою регулювання бухгалтерського обліку						
		Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України	Міністерство фінансів України (Методологічна рада з бухгалтерського обліку)	Державне казначейство України	Національний банк України	Державний комітет статистики України	Міністерства та інші центральні органи в іконавчій владі в межах своєї компетенції	Суб'єкт господарювання
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Закони України та інші нормативні акти (Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України), які визначають єдині правила організації і ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності всіма суб'єктами господарювання.	+						
2	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку		+			+		
3	Нормативні акти (накази, інструкції та інші), в яких містяться основні поняття, базові правила та прийоми бухгалтерського обліку, викладені загальні вимоги державного регулювання бухгалтерського обліку		+	+	+	+	+	
4	Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, форми та інші, що роз'яснюють застосування окремих положень розробляються і затверджуються відповідно до галузевих особливостей з урахуванням видів діяльності; типові форми документів, облікових реєстрів, форми бухгалтерської документації.		+	+	+	+	+	

5	Робочі документи щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, Наказ про облікову політику організації, робочі плани рахунків бухгалтерського обліку, положення про оплату праці, посадові інструкції та інші (положення, інструкції, накази з ведення бухгалтерського обліку, які перебувають безпосередньо в компетенції організації і є внутрішніми робочими стандартами).		+	+	+	+	+
---	---	--	---	---	---	---	---

Обмеженими є можливості й інших державних інституцій, існуючих професійних бухгалтерських організацій, науки й освіти розв'язувати проблемні питання бухгалтерської кризи в Україні.

Виходячи з вищевказаного, необхідно на законодавчому рівні:

- чітко визначити роль та задекларувати повноваження різних регуляторів у встановленні вимог, здійсненні моніторингу та забезпечення дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- забезпечити відповідальність членів регуляторного органу за формування й дотримання методології бухгалтерського обліку у сферах їх впливу;

- удосконалити регламентацію бухгалтерського обліку з метою отримання обліково-звітної інформації таких обсягу та якості, що задовольнятиме потреби і забезпечуватиме рівновагу інтересів усіх її користувачів.

Необхідно зазначити, що серед основних завдань Міністерства фінансів України щодо організації бухгалтерського обліку у Положенні про Міністерство фінансів України, затвердженому Указом Президента України №446 від 08.04.2011р., задекларовано:

- здійснення державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової і бюджетної звітності в Україні;

- розроблення стратегії розвитку національної системи бухгалтерського обліку;
- визначення єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, обов'язкових для всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та підпорядкування (крім банків);
- адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку в Україні до законодавства Європейського Союзу та запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності.

Міністерство фінансів України відповідно до покладених на нього завдань здійснює нормативно-правове регулювання у фінансовій, бюджетній, податковій, митній сферах, у сфері державного фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку.

Складовою організацій бухгалтерського обліку в Україні є створення його методологічного та методичного забезпечення.

Методологічне забезпечення бухгалтерського обліку представляє собою концептуальні засади ведення обліку, його основоположні принципи, викладені в законах держави, стандартах фінансової звітності або положеннях бухгалтерського обліку, встановлених державою або професійною спільнотою.

Методичне забезпечення бухгалтерського обліку містить у собі тлумачення законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, методичні вказівки, інструкції щодо їх застосування.

Методологічне і методичне забезпечення визначають зміст і порядок функціонування облікового процесу, тому є невід'ємними елементами організації бухгалтерського обліку.

Отже, належне функціонування обліку передбачає органічне поєднання методологічних та організаційних принципів його здійснення. Це, у свою чергу, забезпечує відповідність бухгалтерського обліку як загальнодержавним вимогам з урахуванням галузевих особливостей, так і

потребам самого підприємства в інформаційному забезпеченні оперативного управління, контролю та складання звітності.

Якщо методологічні рішення, процедури нормативно-правового регулювання обліку для потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів розробляються і встановлюються централізовано – органами, які здійснюють керівництво ним, то організаційні принципи побудови облікового процесу вирішуються самостійно кожним суб'єктом господарювання, виходячи з його структури, особливостей технології та організації виробництва.

Так, статтею 8 Закону України «Про бухгалтерський облік» закріплені норми, що дають змогу безпосередньо суб'єктам підприємницької діяльності самостійно встановлювати межі та форми ведення обліку для внутрішніх потреб управління, визначати облікову політику підприємства. При цьому відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, за забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом установленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) підприємства або вповноважений орган (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації, а саме:

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

оприлюднюватися відповідно до змін, внесених Законом України № 2457-VI (2457-17) від 08.07.10р.).

Також суб'єкт господарювання може самостійно:

- обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, установлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних;

- розробляти систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій;

- визначати права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджувати правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства;

- визначати доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством).

Отже, організацію бухгалтерського обліку на кожному підприємстві можна вважати творчим процесом, який значною мірою залежить від специфіки бізнесу, обсягу господарської діяльності, наявності кваліфікованих облікових кадрів, рівня механізації та автоматизації облікових процесів, системи управління, звітності, її періодичності тощо.

Досягнення оптимальної організації обліку можливо при здійсненні заходів, які забезпечують найефективніше виконання функцій бухгалтерського обліку і спрямовані на організацію такої його побудови, яка забезпечувала б контроль за виконанням зобов'язань підприємства, наявністю й рухом його майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів

відповідно до затверджених нормативів і кошторисів, уможлилювали б своєчасне запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізацію внутрішньогосподарських резервів, формування повної й вірогідної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства (установи), необхідної для оперативного керівництва та управління, а також для використання інвесторами, контрагентами, кредиторами, фінансовими, податковими, статистичними і банківськими установами та іншими заінтересованими.

До важливих передумов оптимальної організації обліку належать:

- визначення обсягу та складу облікової інформації, необхідної для управління та контролю;
- установлення структури облікового апарату та розподілу обов'язків між окремими виконавцями;
- розробка документування та документообігу;
- обґрунтований вибір форми обліку та графіка звітності.

Першочерговим завданням в організації обліку є також глибоке, детальне вивчення організаційної структури підприємства, особливостей технології та організації конкретного виробництва, системи постачання сировини та реалізації виготовленої продукції. З урахуванням цього визначається обсяг та склад облікової інформації як для підприємства в цілому, так і для його структурних одиниць. При цьому особливого значення набуває вивчення законодавства щодо господарської діяльності підприємства та нормативних актів, котрі стосуються побудови та порядку ведення обліку.

За сучасних умов, коли відбуваються часті зміни в обліку, у механізмі господарювання, у податковій системі, забезпечення підприємства чинними нормативними актами, їх детальне вивчення та впровадження є важливою передумовою забезпечення оптимальної організації обліку.

На основі даних бухгалтерського обліку підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного

законодавства) зобов'язані складати фінансову звітність, яка включає баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність. В окремих випадках суб'єкти господарювання складають та подають зведену фінансову звітність, яка регламентована статтею 12 Закону України «Про бухгалтерський облік». Для суб'єктів малого підприємництва, які відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 Податкового кодексу України, і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

Відповідно до статті 15 Закону України «Про бухгалтерський облік» контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

Однак на сучасному етапі залишається актуальною проблема контролю за дотриманням правил ведення бухгалтерського обліку.

Незважаючи на те, що бухгалтерський облік займає пріоритетну позицію у ієрархії облікових підсистем у зв'язку з більшим діапазоном функціональних завдань, посилюється тенденція зниження ролі та формального підходу до організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах. Формальне ставлення пов'язане з порушенням цільової установки через втручання правил податкового законодавства в обліковий процес та у зв'язку з відсутністю стимулюючих важелів ведення бухгалтерського обліку. Крім того, сучасна нормативна база вітчизняного бухгалтерського обліку характеризується певною неузгодженістю, складністю фактичного застосування окремих правил П(С)БО, концептуальні засади яких мають риси невідповідності з МСБО.

Останнім часом у наукових колах поширюється теза стосовно того, що бухгалтерський облік втрачає функцію рахівництва, його акценти зміщуються на державний, громадський чи соціально-орієнтований рівень, а бухгалтер з державного контролера перетворюється на фахівця, який бере участь у прийнятті управлінських рішень на користь власника. Бухгалтерський облік стає закритим для працівників, він не захищає їх інтереси й не слугує робітникам.

Відсутність законодавчих важелів, стимулюючих якісне ведення бухгалтерського обліку, зрештою сформувало:

- недбале ставлення до ведення бухгалтерського обліку;
- ігнорування правил положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- надання недостовірної фінансової звітності суб'єктами господарювання або ненадання її взагалі.

Нагальна потреба в інституційному реформуванні правил ведення вітчизняного бухгалтерського обліку у напрямку адекватності міжнародним стандартам, у встановленні ступеня відповідальності суб'єкта господарювання за порушення правил обліку передбачає комплекс доповнень і змін у законодавчих актах та іншому методичному забезпеченні, удосконаленні бухгалтерських реєстрів, первинних облікових документів та інших носіїв обліково-економічної інформації, що належать до уніфікованої системи бухгалтерської облікової і звітної документації без порушення цілісності обліку та лише в тій мірі, яка сприяє гармонійному розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку.

У цьому контексті важливим завданням сучасного бухгалтерського обліку в умовах глобалізації є адаптація законодавства України до норм законодавства Європейського Союзу, затвердженому Законом України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу», який вимагає перегляду нормативної бази облікової системи, здійснення державного регулювання бухгалтерського

обліку та фінансової звітності в Україні, реалізації стратегії розвитку національної системи бухгалтерського обліку.

У сучасних умовах господарювання бухгалтерський облік має всі передумови, щоб держава використовувала його як організаційно-економічну систему регулювання (а не управління) економікою. Для цього необхідно добитись виконання основного призначення бухгалтерського обліку – надання достовірної інформації користувачам. Теперішній статус бухгалтерського обліку вимагає належного визнання, як соціально-економічного інституту. Це створить передумови для використання бухгалтерського обліку як організаційно-економічної системи регулювання економіки.

2.3. Облік у системі економічних наук

Бухгалтерський облік відповідає всім критеріям науки, розробленим філософами. Однак мало хто із обліковців вважає свою справу наукою. На питання – чи може бухгалтерський облік вважатись наукою? – цікаве і корисне пояснення зробив Я.В.Соколов, видатний російський вчений, доктор економічних наук, професор, член Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів Росії. У своїй книзі «Бухгалтерский учет – веселая наука» проф. Соколов Я.В. навів спогад про відповідь на це запитання свого учителя проф. Н.С. Помазкова (1889-1968). Під час лекції студентка подала проф. Н.С. Помазкову записку. Він відірвався від конспекту, з якого диктував текст, і зачитав послання студентки з її запитанням. Вона питала, чи можна вважати бухгалтерію наукою.

Професор, дивлячись в аудиторію, сказав: «Іде трамвай. Водій крутить ручку. Вагон з пасажирами рухається. Смішно стверджувати, що водій займається науковою роботою. Однак ті люди, що спроектували електричні проводи, сам вагон, його двигун і рейки – вчені». Студентам стало зрозуміло, – згадував проф. Я.В. Соколов, – що проф. Н.С. Помазков, який написав конспект, займається наукою; натомість студенти, котрі записують

почуті фрази, наукою не займаються.

Наука розвивається і різні вчені за різних часів дають більш розгорнуті відповіді. Вся історія розвитку бухгалтерського обліку свідчить, що він являє собою самостійну галузь наукових знань, яка має певні системоутворюючі ознаки і є частиною системи економічних наук. При цьому бухгалтерський облік є самостійною прикладною економічною наукою і певною галуззю практичної суспільної діяльності.

У класифікації економічних наук «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» має код 08.00.09. Виділення бухгалтерського обліку в самостійну науку зумовлено тим, що бухгалтерський облік накопичує, групує і систематизує факти господарської діяльності, є досконалою інформаційною базою управління підприємством. Застосування методичних прийомів аналізу та аудиту дає змогу за даними бухгалтерського обліку розкрити причинно-наслідкові результати господарської діяльності, активізувати та прогнозувати цю діяльність. Взаємозв'язок і місце бухгалтерського обліку в науковому середовищі яскраво відображено на рис. 2.2.

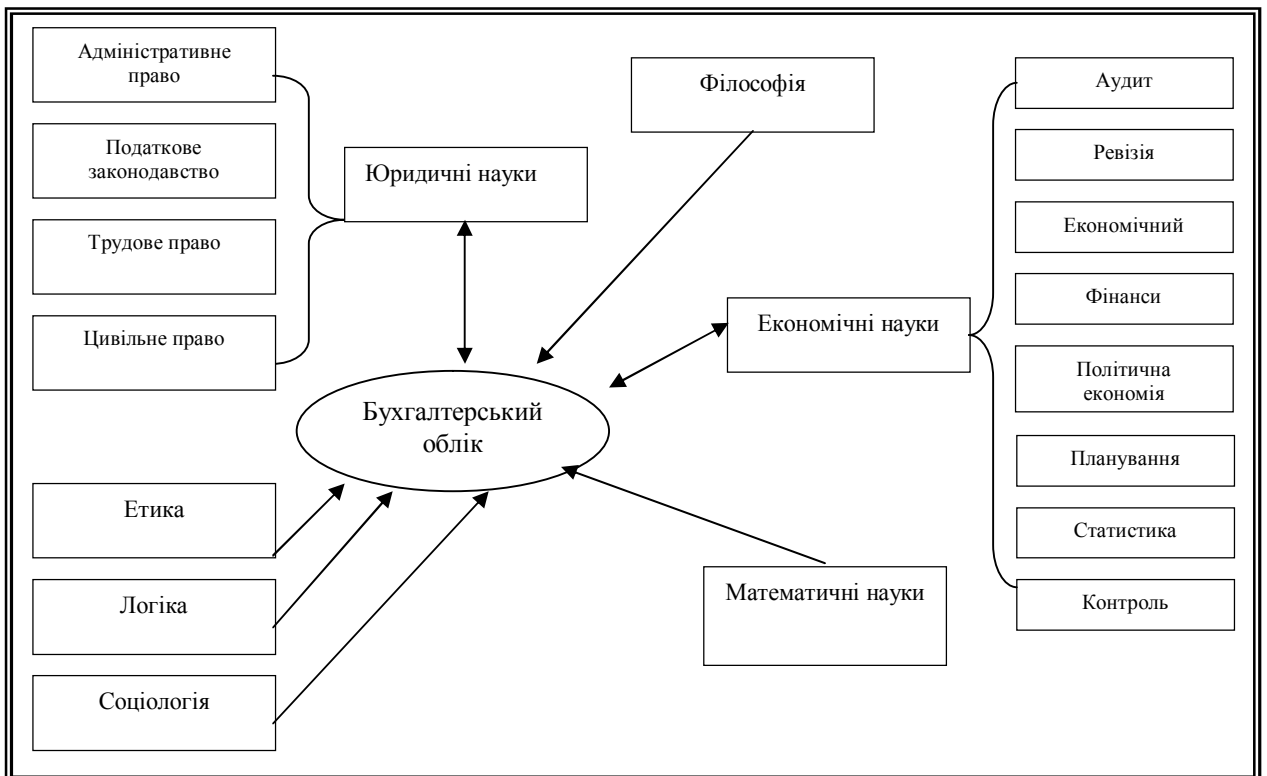


Рис. 2.2. Місце і взаємозв'язок бухгалтерського обліку у науковому середовищі

Бухгалтерський облік як наука і практична діяльність тісно пов'язаний з цілою сукупністю фундаментальних і прикладних дисциплін.

Наука про бухгалтерський облік, розробляючи властиву їй систему конкретних способів відображення фактів господарської діяльності підприємств і організацій, ґрунтується на діалектичному методі та економічній теорії. Використання наукових принципів забезпечує економічно обґрунтовану методологію відображення облікових об'єктів залежно від їхньої ролі у господарських процесах і вимог управління діяльністю підприємств.

Теорія обліку, як багато інших наук, тісно пов'язана з філософією, яка вивчає найбільш загальні закони розвитку суспільства і пізнання. Ці закони визначають розвиток теорії і практики бухгалтерського обліку.

Бухгалтеру повинна бути відома природа всіх основних категорій, що вивчаються політичною економією. Вона вивчає виробничі відносини, які склалися у суспільстві, тому є підґрунтям для становлення і розвитку всіх економічних наук.

Політична економія вивчає різні фази відтворення: виробництво – обмін – розподіл – споживання; вона дозволяє виділити такі категорії, як виробничі сили, ресурси, ціна, гроші, товар, прибуток тощо. Політична економія є базою і для інших економічних наук, що вивчають зміст господарських процесів. З них необхідно назвати передусім економічну статистику, що вивчає кількісну сторону масових економічних явищ. З економічної статистики бухгалтерський облік запозичив загальні методологічні прийоми дослідження. За їх допомогою бухгалтерський облік здійснює спостереження за ходом господарських процесів, групує ті явища, які представляють інтерес для цілей господарського управління.

Економічна теорія розглядає суть економічних категорій: предмети праці, основні засоби, прибуток, рентабельність та інше. Вона вивчає економічну систему в цілому, важливі закони її руху, в основі яких лежать відносини власності. Складова власності є об'єктом вивчення

бухгалтерського обліку. Натомість розвиток основних положень економічної теорії неможливий без обробки, систематизації та узагальнення первинних даних обліку.

Наука бухгалтерії поєднує економіку і право, тому практикуючий бухгалтер виступає як юрист, суддя учасників господарських процесів, їх економічний радник.

Правове забезпечення (юридичні науки) діяльності підприємства регулюється низкою законів. Бухгалтер повинен мати достатній рівень знань з правових дисциплін і чітко уявляти, що його діяльність є об'єднуючою ланкою між циклами економічних та юридичних дисциплін. Правова регламентація розглядається не тільки як метод, але також як принцип управління. Тому юридичні науки, правові дисципліни формують правове поле бухгалтерського обліку підприємств, організацій і установ.

Політична економія насамперед вивчає різні фази відтворення: виробництво – обмін – розподіл – споживання; вона дозволяє виділити такі категорії, як виробничі сили, ресурси, ціна, гроші, товар, прибуток тощо.

Разом з тим, політична економія є базою і для інших економічних наук, що вивчають зміст (онтологію) господарських процесів. З них необхідно назвати передусім економічну статистику, що вивчає кількісну сторону масових економічних явищ. З економічної статистики бухгалтерський облік запозичив загальні методологічні прийоми дослідження. За їх допомогою бухгалтерський облік здійснює спостереження за ходом господарських процесів, групує ті явища, які представляють інтерес для цілей господарського управління.

Статистика дає для бухгалтерського обліку основний методологічний прийом – групування. Методологія побудови групувань, які ґрунтуються на використанні теорії множин та математичній логіці, – наріжний камінь бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік як функція управління тісно пов'язаний із плануванням, аналізом, контролем і регулюванням.

Планування і прогнозування використовують облікову інформацію для складання планів і прогнозів і контролю їх виконання, таким чином, між обліком і плануванням мають місце прямі та зворотні зв'язки.

Застосування методичних прийомів аналізу та аудиту дає змогу заданими бухгалтерського обліку розкрити причинно-наслідкові результати господарської діяльності, активізувати та прогнозувати цю діяльність.

Аналіз – невід'ємна складова бухгалтерського обліку. Лише за результатами аналізу можна приймати зважені управлінські рішення. Він є проміжним етапом процесу управління між збором інформації і прийняттям рішень по оперативному регулюванню виробництва і планування господарської діяльності економічних суб'єктів. Економічний аналіз по суті, це заключний етап, остання фаза бухгалтерського обліку.

Контроль дає змогу здійснювати важливу функцію обліку щодо контролю господарської діяльності та майна підприємства, дотримання чинного законодавства та умов укладених угод, доцільності та ефективності господарської діяльності. Контроль може здійснюватися через ревізію й аудит, судово-бухгалтерську експертизу.

Ревізія і аудит вивчають методи, пов'язані з перевіркою стану бухгалтерського обліку, сумління та правильності роботи посадових осіб, у тому числі й самого бухгалтера, а також дотримання діючого законодавства, доцільності та ефективності господарської діяльності.

Судово-бухгалтерська експертиза носить суто юридичний характер, так як експертиза проводиться вже після ревізії і, як правило, в тих випадках, коли вже виявлені серйозні порушення в роботі посадових осіб. Судово-бухгалтерська експертиза – це контроль третього порядку.

Регулювання виступає важливим елементом постановки цілей, визначення шляхів їх досягнення і вибору оптимальних варіантів вирішення та найкращої альтернативи. Багатовекторний підхід до бізнесу визначає основні важелі регулювання: економічні, правові, податкові тощо.

Галузеві економіки вивчають економіку відповідних галузей

національного господарства. На підприємствах, які діють у цих галузях, функціонує бухгалтерський облік, який дає кількісне відображення роботи даного підприємства.

Фінанси – економічна дисципліна, що вивчає природу і сутність фінансів, розкриває сутність таких понять, як бюджет, фінансування, капітальні інвестиції, податки, відрахування від прибутку тощо. Кількісне відображення всіх цих категорій здійснюється бухгалтерським обліком.

Філологія – наука про мову. Бухгалтер повинен чітко уявляти, що бухгалтерський облік є нічим іншим, як мовою, на якій викладається інформація про господарські процеси, це мова фактів господарської діяльності. Бухгалтерський облік часто називають “абеткою” або “мовою бізнесу”. Для того, щоб побудувати мову бухгалтерського обліку, бухгалтер повинен мати загальні уявлення про мовознавство – філологію.

У бухгалтерській роботі важливу роль відіграють також психологічні моменти. Бухгалтер постійно зазнає психологічного тиску з боку різних осіб, які керуються особистими мотивами. Потрібна велика психологічна стійкість для збереження нормальної працездатності, подолання стресових навантажень у період підготовки об'ємної періодичної звітності.

Дуже важливим є тісний зв'язок бухгалтерського обліку з математикою. Саме у математики бухгалтерський облік запозичив одну з головних своїх рис - точність. У практичній роботі бухгалтер постійно зустрічається зі всіма арифметичними діями, з нарахуванням простих та складних відсотків, широко використовує матричну модель взаємозв'язку рахунків, теорію множин, математичну логіку. Нарешті, математика в сучасних умовах автоматизації обліково-аналітичних робіт відіграє важливу роль в алгоритмізації облікового процесу, моделюванні господарських процесів, розробці й використанні економіко-математичних методів аналізу. Теорія ймовірностей і математична статистика дають змогу виміряти ступінь відповідності облікових даних реальному стану речей, оцінити ймовірність помилок, що виникають при реєстрації фактів, використати

науково обґрунтовані статистичні методи зведення та групування, вибіркових обстежень.

Бухгалтер у своїй практичній діяльності повинен бути ознайомлений ще з цілим рядом дисциплін, такими, як соціологія – наука про суспільні структури, ділова кореспонденція – дисципліна, за допомогою якої бухгалтер повинен засвоїти правила складання ділових документів тощо.

Соціологія, психологія та етика – це блок дисциплін, які дають можливість формувати суспільний імідж та авторитет професії бухгалтера, забезпечувати узгодженість його особистої поведінки та міри відповідальності, об'єктивно властивої представникам цієї професії.

Етика бухгалтера покликана забезпечити узгодження його особистої поведінки і тієї міри відповідальності, яка об'єктивно притаманна представникам цієї професії. Етичні норми встановлюють моральні критерії, якими повинен керуватися і яких зобов'язаний дотримуватися кожен бухгалтер під час здійснення своєї професійної діяльності.

Політична економія вивчає різні фази відтворення: виробництво – обмін – розподіл – споживання; вона дозволяє виділити такі категорії, як виробничі сили, ресурси, ціна, гроші, товар, прибуток тощо. Політична економія є базою і для інших економічних наук, що вивчають зміст господарських процесів. З них необхідно назвати передусім економічну статистику, що вивчає кількісну сторону масових економічних явищ. З економічної статистики бухгалтерський облік запозичив загальні методологічні прийоми дослідження. За їх допомогою бухгалтерський облік здійснює спостереження за ходом господарських процесів, групує ті явища, які представляють інтерес для цілей господарського управління.

Економічна теорія розглядає суть економічних категорій: предмети праці, основні засоби, прибуток, рентабельність та інше.

Вона вивчає економічну систему в цілому, важливі закони її руху, в основі яких лежать відносини власності. Складова власності є об'єктом вивчення бухгалтерського обліку. Водночас, розвиток основних положень

економічної теорії неможливий без обробки, систематизації та узагальнення первинних даних обліку.

Науки, які формують цикл загально професійних дисциплін, є джерелом пізнання для бухгалтерського обліку чи використовують його окремі показники та поняття для розкриття характеристики об'єктів, які беруть участь у процесі розширеного суспільного виробництва.

У процесі планування і прогнозування використовується облікова інформація для здійснення контролю за виконанням планових завдань за звітний період. Облікова інформація використовується також для планування і прогнозування розвитку господарства.

Фінанси – економічна дисципліна, що вивчає природу і сутність фінансів, розкриває сутність таких понять, як бюджет, фінансування, капітальні інвестиції, податки, відрахування від прибутку тощо. Кількісне відображення всіх цих категорій здійснюється бухгалтерським обліком.

Філологія – наука про мову. Бухгалтер повинен чітко уявляти, що бухгалтерський облік є нічим іншим, як мовою, якою викладається інформація про господарські процеси, це мова фактів господарської діяльності. Бухгалтерський облік часто називають “абеткою” або “мовою бізнесу”. Для того, щоб побудувати мову бухгалтерського обліку, бухгалтер повинен мати загальні уявлення про мовознавство – філологію.

Дуже важливим є тісний зв'язок бухгалтерського обліку з математикою. Саме у математики бухгалтерський облік запозичив одну з головних своїх рис – точність. Вона необхідна для виконання розрахунків, не випадково бухгалтерів ще називають рахунковими працівниками. У практичній роботі бухгалтер постійно зустрічається зі всіма арифметичними діями, з нарахуванням простих та складних відсотків, широко використовує матричну модель взаємозв'язку рахунків, теорію множин, математичну логіку. Математика у сучасних умовах автоматизації обліково-аналітичних робіт відіграє важливу роль в алгоритмізації облікового процесу, моделюванні господарських процесів, розробці й використанні економіко-математичних

методів аналізу. Теорія ймовірностей і математична статистика дають змогу виміряти ступінь відповідності облікових даних реальному стану речей, оцінити ймовірність помилок, що виникають при реєстрації фактів, використати науково обґрунтовані статистичні методи зведення та групування, вибіркового обстеження.

Статистика дає для бухгалтерського обліку основний методологічний прийом – групування. Методологія побудови групувань, які ґрунтуються на використанні теорії множин та математичній логіці, – наріжний камінь бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік як наука тісно взаємодіє зі статистикою. Для групування окремих показників у бухгалтерському обліку використовують методи, які вивчаються в теорії статистики. Водночас, дані бухгалтерського обліку є інформацією для статистичних досліджень.

Основними, спорідненими з бухгалтерським обліком науками є планування, економічний аналіз, аудит, ревізія, право. Для контролю за розвитком економіки країни показники обліку використовуються для статистичних узагальнень.

Бухгалтерський облік спирається на законодавчу базу, яка регулює діяльність підприємства. Правова регламентація розглядається не тільки як метод, але також як принцип управління. Тому юридичні науки, правові дисципліни формують правове поле бухгалтерського обліку підприємств, організацій і установ. Відображаючи господарські процеси, бухгалтерський облік контролює дотримання законодавчих актів, юридичних норм, що регулюють господарські взаємовідносини.

Аналіз – невід’ємна складова бухгалтерського обліку. Лише за результатами аналізу можна приймати зважені управлінські рішення. Він є проміжним етапом процесу управління між збором інформації і прийняттям рішень по оперативному регулюванню виробництва і планування господарської діяльності економічних суб’єктів. Економічний аналіз по його суті – це заключний етап, остання фаза бухгалтерського обліку. Економічний аналіз ґрунтується на показниках плану і бухгалтерського обліку, вивчає

причини відхилень від плану, виявляє резерви підвищення ефективності господарської діяльності.

Ревізія і аудит – це дисципліни, які вивчають методи, пов'язані з перевіркою стану бухгалтерського обліку, сумління та правильності роботи посадових осіб, зокрема й самого бухгалтера, а також дотримання діючого законодавства, доцільності та ефективності господарської діяльності.

Судово-бухгалтерська експертиза – дисципліна досить близька до попередньої, але носить суто юридичний характер: експертиза проводиться вже після ревізії і, як правило, у тих випадках, коли вже виявлені серйозні порушення у роботі посадових осіб. Судово-бухгалтерська експертиза – це контроль третього порядку.

Контроль дає змогу здійснювати важливу функцію обліку щодо контролю господарської діяльності та майна підприємства, дотримання чинного законодавства та умов укладених угод, доцільності та ефективності господарської діяльності. Контроль може здійснюватися через ревізію й аудит, судово-бухгалтерську експертизу. Отже, взаємозв'язок бухгалтерського обліку й контролю полягає в тому, що, з одного боку, бухгалтерському обліку, як відзначалося вище, властива контрольна функція. При цьому внутрішній контроль виступає частиною облікового процесу на всіх його стадіях.

З іншого боку, бухгалтерський облік є інформаційною базою для контролю. Також і сам процес бухгалтерського обліку може стати предметом контролю. Основним джерелом інформаційного забезпечення для внутрішнього контролю слугує бухгалтерський облік. Використовуючи дані системи бухгалтерського обліку, внутрішній контроль дозволяє своєчасно виявити та усунути ті умови і фактори, які не забезпечують ефективного ведення виробництва і досягнення поставлених цілей. За результатами внутрішнього контролю підприємство може прийняти рішення про реорганізацію чи припинення окремих видів діяльності, розширення прибуткових і ефективних видів діяльності або взагалі припинення діяльності підприємства.

У західній економічній літературі внутрішній контроль розглядається як комплекс бухгалтерського й управлінського контролю, який допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих на підприємстві, їх реалізацію на практиці.

Бухгалтер у своїй практичній діяльності повинен бути ознайомлений ще з цілим рядом дисциплін, такими, як соціологія – наука про суспільні структури, ділова кореспонденція – дисципліна, за допомогою якої бухгалтер повинен засвоїти правила складання ділових документів тощо.

Етика бухгалтера покликана забезпечити узгодження його особистої поведінки і тієї міри відповідальності, яка об'єктивно притаманна представникам цієї професії. Етичні норми встановлюють моральні критерії, якими повинен керуватися і яких зобов'язаний дотримуватися кожен бухгалтер під час здійснення своєї професійної діяльності.

Соціологія, психологія та етика – це блок дисциплін, які дають можливість формувати суспільний імідж та авторитет професії бухгалтера, забезпечувати узгодженість його особистої поведінки та міри відповідальності, об'єктивно властивої представникам цієї професії.

Етичні норми встановлюють моральні критерії, якими повинен керуватися і яких зобов'язаний дотримуватися кожен бухгалтер під час здійснення своєї професійної діяльності.

У розумінні предмета таких наук, як менеджмент та маркетинг, суттєва роль належить бухгалтерському обліку. Це пояснюється тим, що адміністрація може приймати обґрунтовані рішення стосовно управління господарською діяльністю підприємства лише за умови використання достовірної, своєчасної, достатньої облікової інформації. У той же час має місце зворотній зв'язок: інформація, яка надходить від органів управління, створює підґрунтя для обробки та групування облікової інформації.

Для відображення різнобічної діяльності підприємств і організацій з метою одержання інформації, необхідної для управління і контролю, використовують три види господарського обліку: оперативний,

бухгалтерський і статистичний. Кожен з них має свої завдання, об'єкти обліку, способи одержання та опрацювання інформації і виконує свою роль у здійсненні функцій, покладених на господарський облік у суспільстві.

Оперативний (оперативно-технічний) облік використовується для спостереження і контролю за окремими операціями і процесами на найважливіших ділянках господарської діяльності з метою керівництва ними в міру їх здійснення. Так, за допомогою оперативного обліку здійснюється контроль за виконанням договорів поставки товарно-матеріальних цінностей, використанням робочого часу, обладнання і техніки, випуском та реалізацією продукції та ін.

Певної системи первинної документації оперативний облік не має. У ньому використовують, в основному, дані документів бухгалтерського обліку і тільки в окремих випадках підприємства створюють свої форми документів.

Відмітною особливістю оперативного обліку є оперативність отримання інформації, оскільки управління виконанням господарських операцій, активний вплив на них можливий лише за умови формування своєчасної інформації.

Оперативний облік має велике значення, оскільки без своєчасної конкретної інформації неможливо управляти діяльністю підприємства. Особливо зростає значення обліку в ринкових умовах господарювання, коли потрібне гнучке маневрування ресурсами, повсякденний контроль за їх використанням, виробництво саме тієї продукції (послуг), яка користується попитом у споживачів (покупців).

Бухгалтерський облік відображає діяльність підприємств, організацій, установ. Він охоплює всі засоби господарства і джерела їх формування, всі господарські процеси і результати діяльності.

У бухгалтерському обліку господарські операції відображаються систематично і послідовно, в міру їх здійснення, чим забезпечується суцільне і безперервне спостереження і контроль за господарською діяльністю. Цим

бухгалтерський облік відрізняється від оперативного і статистичного, які застосовують метод часткового (вибіркового) спостереження і контролю.

Обов'язковою умовою відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку є їхнє документальне обґрунтування, завдяки чому показники обліку набувають особливого доказового, юридичного значення. Економічний бік бухгалтерського обліку дає змогу оцінити ефективність господарських процесів, юридичний – законність і доцільність рішень, що приймаються керівництвом.

Отже, бухгалтерський облік установлює взаємозв'язок між економікою і правом у процесі господарської діяльності. Для забезпечення систематичного і взаємопов'язаного відображення господарських засобів і процесів у бухгалтерському обліку застосовують особливі, тільки йому властиві способи опрацювання облікової інформації – рахунки, подвійний запис операцій на рахунках, балансові узагальнення та ін.

Статистичний облік вивчає і контролює масові суспільно-економічні та окремі типові явища і процеси. При цьому їхні кількісні аспекти статистика досліджує в нерозривному зв'язку з якісним змістом (наприклад, динаміка виробництва і собівартості продукції, продуктивності та оплати праці тощо) і виявляє закономірності їх розвитку. Об'єктом статистичного обліку можуть бути окреме підприємство, галузь, народне господарство у цілому. Предметом статистичного обліку є не тільки процеси матеріального виробництва, але також інші соціально-економічні явища (чисельність і склад населення, рівень добробуту, охорони здоров'я тощо).

Для одержання зведеної інформації статистикою широко використовуються дані оперативного і бухгалтерського обліку. Дані статистичного обліку застосовують також для перспективного планування і прогнозування галузевого і соціально-економічного розвитку країни в цілому. Тому оперативний і бухгалтерський облік підпорядковуються завданням державної статистики. Всі три види обліку – оперативний,

бухгалтерський, статистичний – тісно взаємопов'язані, доповнюють один одного і утворюють єдину систему народногосподарського обліку.

Так, бухгалтерський облік використовує дані оперативного табельного обліку для нарахування заробітної плати працівникам з погодинною оплатою праці, а в окремих випадках з ним об'єднується (наприклад, оперативно-бухгалтерський облік матеріальних цінностей); статистика за даними бухгалтерського обліку про виробіток, нараховану заробітну плату, витрати на виробництво визначає показники рівня і динаміки продуктивності та оплати праці, обсягу і рентабельності виробництва тощо.

Узагальнюючи показники бухгалтерського обліку, статистика вивчає розміщення і використання матеріальних та трудових ресурсів країни, забезпечує інформацією для прогнозування їх розвитку.

2.4. Питання до роздумів і дискусій

Зростання вимог до облікової системи в умовах глобалізації потребує вдосконалення концепції обліку, про що останнім часом неодноразово наголошували вітчизняні та російські вчені, зокрема Бутинець Ф.Ф., Пушкар М.С., Соколов Я.В., Палій В.Ф. Вченими пропонуються щодо цього різні підходи, однак, без перебільшення можна стверджувати, що на сучасному етапі розвитку суспільного виробництва й економічних наук, зокрема – облікових, актуальним є вирішення проблеми розвитку концептуальних засад створення цілісної системи обліку. Дієвим поштовхом до такого розвитку подій є не лише наукові пошуки, але також нескінченні запити практиків з обліку і звітності. Тому доцільним і необхідним, як у суто науковому, так і в прикладному – практичному аспекті стає пошук шляхів до вирішення таких дискусійних питань:

- 1) визначення загальної мети функціонування цілісної системи обліку;
- 2) розробка об'єктної цілісності облікових підсистем;
- 3) формулювання концептуального підходу до визначення основоположного елемента цілісної системи обліку.

Визначення загальної мети цілісної системи обліку розглянемо через призму дослідження цілеспрямування облікових підсистем у їх функціональній інтеграції. Необхідно зазначити, що на формування цілісної системи обліку впливають такі фактори:

- загальна політична ситуація;
- тенденції економічного розвитку країни та світу;
- податкова система країни і світу;
- співіснування облікових систем світу;
- внутрішні користувачі облікової звітності;
- зовнішні користувачі облікової звітності.

У підтвердження цього, ще у середині XIX ст. провідні економісти Е. Леоте і А. Гільбо обґрунтували мету обліку як:

- рахункову, яка пов'язана з розробкою спеціальної логіки, класифікації об'єктів, рахунків, сутності господарських операцій, оцінки та інше ;
- соціальну, яка відображає інтереси сторін, зацікавлених у бухгалтерській інформації;
- економічну, яка дозволяє за допомогою обліку здійснити управління господарськими процесами підприємства.

Мають сенс висловлювання економістів з приводу багатовекторності облікової сфери. Однак за сутністю і формою вони, по-перше, не є метою обліку, а розкривають лише аспекти цілеспрямування діяльності облікових систем. По-друге, у розкритті сутнісного навантаження означених аспектів існує певна хибність:

- указані аспекти не є системними стосовно системи обліку, кожен з них по-різному співвідноситься з прошарками різного середовища. Так, рахунковий – це суто внутрішньосистемний, концептуальний аспект, пов'язаний з методологією функціонування облікової системи; соціальний та економічний – аспекти, що стосуються зовнішнього (відносно досліджуваної системи) середовища і висвітлюють зацікавленість зовнішніх користувачів у обліковій інформації;

- вони є різнозначними, різнопорядковими. Так, рахунковий аспект висвітлює концепцію облікової системи, її методологію, функціональне спрямування; соціальний – передбачає наявність позасистемних користувачів, що має скісне відношення до власне облікової системи – користувачів не цікавить її методологічне підґрунтя, вони лише потребують інформаційного забезпечення їх власної діяльності; економічний – вказує на функціональну причетність обліку, як самостійної, у певних межах відокремленої сфери діяльності.

Тому узагальнення в одній обліковій меті методології системи з інтересами соціуму і функціональними можливостями є принаймні науково некоректним.

Останній аспект, між іншим, не можна назвати суто економічним. У будь-якому випадку роз'яснення щодо його сутності свідчить не лише про доцільність використання облікової інформації в управлінні, але й про можливість функціональної та системної інтеграції. Отже, унаочнюється інтеграційний аспект, розгляд облікової системи, який вказує на здатність до інтеграції з іншими підсистемами. Це уможливорює виокремлення інтеграційної властивості системи обліку.

За сучасного стану розвитку економічних наук явною також є інноваційна властивість системи та цілеспрямованість створеної нею продукції – інформації, що є підґрунтям для складання планів, прогнозів та з урахуванням якої розробляється стратегія розвитку організації в цілому. У цьому контексті вагомою видається теза стосовно того, що економічний розвиток повинен бути не інерційний, як було досі, а інвестиційний, який був би спрямований на структурну модернізацію шляхом упровадження інновацій.

Дослідження за цим аспектом показує на здатність системи до подвійного спрямування: на інноваційні перетворення всередині системи шляхом методологічних нововведень, змін і вдосконалення методики та націленість на створення інформаційного забезпечення позасистемних інноваційних перетворень.

Застосовуючи системний підхід у даному дослідженні, можна констатувати, що рахункова або методологічна мета функціонування системи обліку – це створення моделі, яка дає змогу фіксувати, класифікувати та відобразити факти господарської діяльності на рахунках методом подвійного запису та складати фінансову звітність найефективнішим способом. Тобто, необхідна певна процедура обліку, яка полягає в напрацюванні логічного порядку виконання певних видів облікової роботи, починаючи від отримання документів і закінчуючи складанням звітності.

Однак зосередженість на формальній процедурі обліку позбавляє бачення важливого процесу – використання даних, які виходять із цієї системи. Іншими словами, для сучасного системного обліку важливим є не лише створення інформації, але також її цільова спрямованість, призначення, подальше застосування і його результати (за термінологією теорії систем – зворотний зв'язок).

Як зауважують вітчизняні вчені, аналіз середовища, у яке надходять дані бухгалтерського обліку, вивчення реакції користувачів на отриману інформацію дозволяє поліпшити змістовність інформаційних ресурсів, вмонтувати в систему бухгалтерського обліку додаткові елементи. У підсумку таке вдосконалення змінює систему та підвищує її цінність для користувачів. При цьому, для підвищення рівня змістовності інформації необхідно вдосконалити методичне забезпечення облікового процесу, що дасть змогу розширити межі інформаційного простору для споживачів.

Підтримуючи таку точку зору в принципі, звертаємо увагу дослідників на наявність залежності: інформація → методологія → методичне забезпечення → мета. Однак вадою такої залежності є її перевернутість – на першому місці у будь-якій моделі системи повинна бути мета, потім процес і як результат – продукт (у даному випадку – інформація).

Займаючись проблемами аналізу національної економіки, вітчизняні вчені відмічають, що її ефективність залежить від інформаційного забезпечення, в основі якого лежить облікова інформація. Саме завдяки

наявності достовірної облікової інформації у цілому можна судити про економічний та соціальний розвиток держави. В цьому контексті мета функціонування підприємства, яке є важливою частиною загальної суспільно-економічної системи країни, повинні втілювати також її інтереси, а не обмежуватися лише власними цільовими установками.

Характеризуючи основні макроекономічні показники національної економіки, науковці звертають увагу на те, що при всьому інформаційному багатстві валовий внутрішній (і національний) продукт все ж не дає загальної оцінки таких кінцевих станів макроекономіки, як якість життя і рівень добробуту в даній країні. Це пояснюється тим, що показник валового продукту не розкриває реальних обсягів виробництва (він може або завищувати або занижувати його), тому може призводити до суперечливого впливу на рівень добробуту суспільства.

Кінцевою метою розвитку економіки є поліпшення якості життя людей, розширення їхньої можливості формувати власне майбутнє, яке вимагає збільшення доходів на душу населення, але містить і багато інших аспектів. Тому розвиток економіки необхідно розглядати у соціальній направленості з орієнтованістю не лише на зростання валового внутрішнього продукту, але й на приріст національного багатства.

Отже, дослідження соціального аспекту функціонування облікової системи вказує на його соціальну орієнтацію шляхом досягнення оптимального забезпечення зацікавлених сторін необхідною для них інформацією. Іншими словами, мета обліку в його соціальному аспекті визначає орієнтацію на забезпечення інформацією не лише системи управління підприємством, на якому вона створена та функціонує, але також зацікавлених сторонніх споживачів – акціонерів, інвесторів, банків, фінансових установ, органів податкової служби, контрагентів та інших юридичних і фізичних осіб. Соціальне значення обліку полягає в попередженні зайвого ризику, передусім, такого явища, як банкрутства при прийнятті рішень щодо ділових відносин між підприємствами. Отже,

соціальне значення системи обліку зростає в ринковому середовищі, тому що без облікової інформації неможливе функціонування ринку в автоматичному режимі, коли слабкі підприємства гинуть, на їх місці з'являються нові, а в цілому економіка є здоровою та стабільною.

У цьому аспекті роль бухгалтерського обліку, як основного засобу комунікації, визнається основоположною у зв'язку з тим, що мета бухгалтерського обліку є пріоритетною при розробці концептуальних основ цілісної облікової системи. Так, повернути до підприємства увагу потенційних інвесторів і кредиторів можна лише шляхом об'єктивного інформування їх про господарську діяльність, тобто, в основному, за допомогою інформації, що міститься у фінансовій звітності кожного конкретного підприємства. Адекватність інформації визначається зацікавленістю користувачів до найважливіших показників бізнесу і тому на сьогодні важливою метою обліку є надання такої інформації, на базі якої формувалась достовірна ринково-орієнтована фінансова звітність.

Але на сучасному етапі існують певні суперечності між інститутом обліку і створюваними в суспільстві інститутами ринкового типу, подолання яких сприятиме якісному вдосконаленню системи обліку, підвищенню ефективності його функціонування. Можна погодитися з висловлюваннями вчених відносно того, що через процеси запозичення елементів ринкового інституційного середовища, їх модифікації і пристосування на даному етапі може здійснюватися оновлення існуючої облікової системи.

Отже, за сучасного розвитку економіки облікова інформація повинна формуватись з урахуванням багатовекторності її цілеспрямування. Але на заваді цьому стає, по-перше, методологічна та методична неузгодженість функціонування облікових підсистем; по-друге, – власне невизначеність, розмитість, відсутність чітко сформульованих цільових орієнтирів для кожної з підсистем відповідно до її значень, місця і ролі в процесі діяльності суб'єкта господарювання.

Досить адекватно, на наш погляд, визначена мета ведення

бухгалтерського обліку в ст.3 ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», згідно з яким мета бухгалтерського обліку – це надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Мета податкового обліку – це надання користувачам інформації, за допомогою якої класифікуються фінансово-господарські операції за визначенням об'єктів оподаткування, бази оподаткування, і на цих підставах формуються показники податкової звітності.

Порівняння цілей у підсистемах обліку вказує на їх схожість – надання інформації користувачам. Однак беззаперечним є той факт, що коло зацікавлених податковим обліком користувачів і сфера їх інформаційних інтересів є більш обмеженими.

Схематично взаємозв'язок у визначенні мети в облікових підсистемах подано на рис. 2.3.

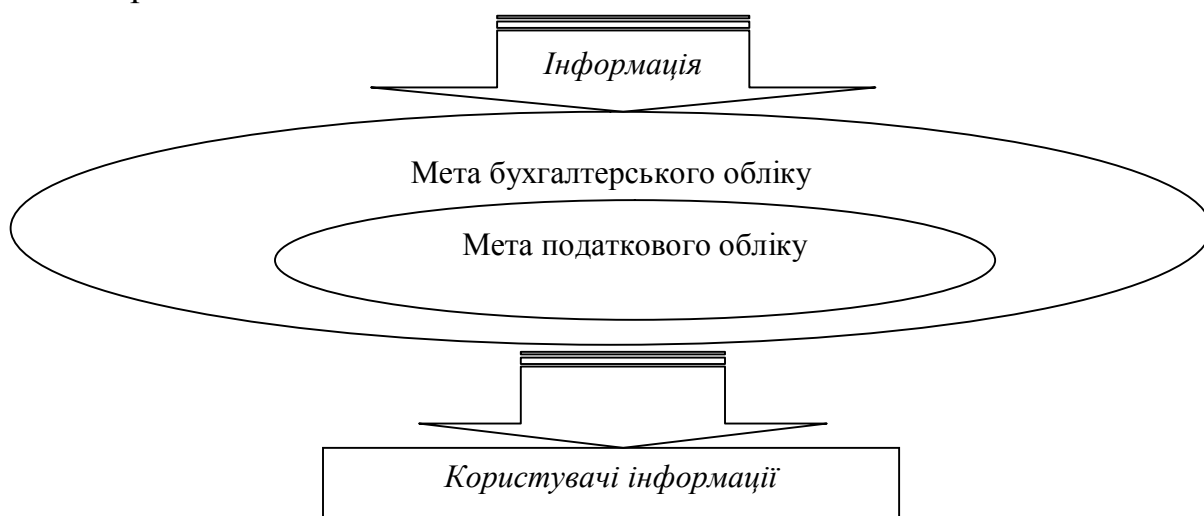


Рис.2.3. Векторна спрямованість мети в облікових підсистемах

На думку окремих науковців, податковий і бухгалтерський облік мають різні цілі, тому що бухгалтерський облік має на меті надання інформації про фінансовий стан підприємства для потенційного інвестора, а податковий облік виконує лише фіскальні та регуляторні функції. Але таке ствердження перекидає сутність обліку в цілому.

Первопричина впровадження обліку – це фіксування явищ, операцій для гармонічного розвитку діяльності суб'єкта господарювання, на що і спрямовані підсистеми обліку у широкому розумінні. При цьому в обліковому процесі можна спостерігати дублювання інформації однією з підсистем – інформаційна база бухгалтерського обліку є цілком достатньою для потреб податкового обліку. Тому проблема трансформації бухгалтерського та податкового обліку, як взаємопов'язаних підсистем за обліковими функціями в єдину гармонізовану цілісну систему обліку з єдиними концептуальними засадами (метою, сукупними принципами та методичним забезпеченням) є актуальною проблемою дослідження.

На наш погляд, наукові дослідження мають бути спрямовані на пошук точок дотику між обліковими підсистемами з метою зменшення дублювання облікових даних і процедур, спрощення розрахунків і полегшення звірки показників, що допоможе сформувати єдину інформаційну систему на кожному окремому промисловому підприємстві, забезпечить посилення значимості обліку і звітності в управлінні.

Правове середовище має величезний вплив на формування цілісної системи обліку, в тому числі на його окремі підсистеми. У своїй діяльності суб'єкти господарювання повинні керуватися нормативними вимогами, які б дали змогу однозначно тлумачити правила обліку, але цього на законодавчому рівні не зроблено. Нестабільність чинного законодавства та неоднозначність законодавчих актів з питань оподаткування негативно впливає на систему обліку в цілому, про що у різному контексті та з різним ступенем деталізації питання відмічають практично всі дослідники перспектив розвитку облікової справи в Україні. Таке становище призвело до того, що при здійсненні аудиту фінансово-господарської діяльності юридичних осіб органи податкових служб вільно тлумачать законодавчі акти, застосовують так звані «нетрадиційні заходи», інкримінують порушення ведення податкового обліку.

Принциповим недоліком діючого вітчизняного законодавства з обліку є

існування економічно необґрунтованих розбіжностей в підходах до визнання та оцінки доходів і витрат для визначення прибутку в облікових підсистемах, що унеможлиблює складання податкової та фінансової звітності за єдиним розрахунковим алгоритмом визначення достовірного прибутку.

Також на систему обліку в цілому негативно впливає і надмірне вилучення коштів у суб'єктів господарювання, що примушує їх вуалювати дійсний фінансовий стан та частину грошей ховати з метою виживання (видача заробітної плати у конвертах, «чорна каса», розробка схем мінімізації прибутку, у тому числі з використанням контрагентів – фіктивних фірм та інше).

Отже, незважаючи на інтенсивне змінювання вітчизняної економічної системи у зв'язку з її переходом до ринку і кардинальні перетворення концепції системи обліку, все ж таки продовжує зберігатися негативна тенденція – основним користувачем облікової інформації продовжує залишатися держава, а роль учасників господарської діяльності промислових підприємств зведена до мінімуму. Негативність такої ситуації криється у тому, що суб'єкти підприємництва не зацікавлені в ефективній системі обліку. Навпаки, вони прагнуть зробити її “непрозорою” для органів контролю. Відсутність реальної потреби в даних обліку, яке спостерігалось до останнього часу, достатньо низька кваліфікація фахівців з обліку і користувачів облікової інформації призвели ведення облікової діяльності до формального її сприйняття.

Однією з причин такого стану, котрий породжує неефективність системи обліку є неправильний вибір його цільових орієнтирів у формі економічних індикаторів, закладених у систему управління як на макро- так і на мікрорівні державної економічної системи.

Група вчених наполягає на тому, що агреговані фінансові показники не можуть розглядатися як адекватна оцінка рівня суспільного благополуччя. Підтримуючи таку позицію, вони вважають однією з причин цього багатопланову інтерпретацію великої кількості різних облікових даних,

значна частина яких, у свою чергу, також є результатом зведених показників.

Але проблема зведених даних облікової інформації виникає на рівні суб'єкта господарювання і зумовлена вона різними методичними правилами з визначення головних об'єктів облікових підсистем (доходів, витрат, прибутку).

Недосконалість такого індикатора діяльності як фінансовий результат пояснюється тим, що його значення є об'єктом маніпуляції зі сторони керівництва підприємства, коли мова йде про оподаткування платника податків (прагнення – зменшити оподаткований прибуток за рахунок оптимізації витрат, мінімізації доходів), або надання інформації потенційним інвесторам (прагнення – збільшити обліковий прибуток).

За результатами дослідження, проведеного Фондом Інтенсивних Технологій Мікроекономіки, 45% опитуваних не вважають дані фінансових звітів джерелом об'єктивної інформації про реальне фінансове становище компанії, а 80% опитуваних засвідчили, що їм доводилося маніпулювати фінансовими даними.

Облікова інформація, яка міститься у звітності (фінансової, податкової, статистичної), для зовнішніх користувачів не є достовірною у частині визначення доходів, витрат, оцінки майнового стану, показників прибутку компанії, в цілому вартості підприємства і його потенційних можливостей, що є негативною ознакою сучасної системи обліку. Тому підлягає сумніву доцільність використання облікової інформації для потреб мікро- і макроекономічного управління, яка не гарантує достовірність фінансових показників підприємств.

Погодимось з висловлюванням фахівців, що обсяг і надійність облікової інформації значною мірою визначається доброю волею менеджменту та його інтелектуальною чесністю по відношенню до користувачів, тому що існує суттєвий розрив між інформацією, якою володіє менеджмент компанії, та інформацією, доступною зовнішнім користувачам.

Поділяємо також думку багатьох фахівців з приводу того, що

традиційний вітчизняний облік не задовольняє, передусім, сучасні потреби користувачів для прийняття ефективних рішень, тому що жодне із сучасних завдань менеджменту не збігається із загальними положеннями традиційної моделі ведення обліку.

На наш погляд, слушною також є теза вчених стосовно того, що в сучасних облікових підсистемах не забезпечується співставлення інформації про майно та джерела його утворення підприємств як інституційних одиниць. Це призводить до маніпулювання об'єктами реального світу, хоча відмінності в змісті та структурі інформації, що використовується різними користувачами, зумовлюють необхідність узгодження їх вимог щодо формування та обсягу облікових показників. Слід визнати, що в наукових колах існують різні точки зору щодо досягнення консенсусу при використанні єдиної облікової інформації в обліковій системі між різними користувачами. Так, існує думка, що участь усіх сторін (засновників, інвесторів, державних органів) призведе до створення практичної та гнучкої системи, яка може задовольнити всім цілям.

Аналогічного погляду дотримуються також вчені, які закликають до необхідності знаходження консенсусу у поглядах стосовно принципів формування інформації для користувачів. При цьому, поєднання інтересів приватних власників з державними інтересами потребує максимально прозорої інформації щодо діяльності підприємств і відпрацювання таких облікових механізмів, які б надавали користувачам упевненості в достовірності цієї інформації.

Заслуговує на увагу точка зору щодо розширення межі можливостей бухгалтерської інформації. Для цього автори пропонують вирішити проблему сумісності системних даних бухгалтерського обліку і системи оціночних показників бізнесу, що потребує концентрації уваги не на форматах бухгалтерських звітів, а на гармонізації показників вартості бізнесу і податкової інформації. Виходячи з цього, у підсумку, за мету облікової звітності пропонується вважати адекватну характеристику фактичного стану

справ компанії з урахуванням навколишнього ринкового середовища.

Така наукова пропозиція є слушною у зв'язку з тим, що окреслює наявність однієї з передумов створення облікової системи, орієнтованої на потреби різних користувачів. Інші вчені зазначають, що державне регулювання обліку ніколи не буде здатне забезпечити практично оптимальну звітність.

Малоймовірним є відображення узгоджених інтересів різних груп користувачів в облікових даних, які формуються безпосередньо суб'єктом господарювання, у зв'язку з тим, що у межах однієї інформаційної системи неможливо забезпечити потреби користувачів, інтереси яких суттєво відрізняються, та отримати не фінансову інформацію.

З такими тезами не можна погодитися, оскільки цінність будь-якої системи обліку криється у достовірності облікової інформації для всіх користувачів, тому сучасний облік потребує вдосконалення саме у цьому аспекті. З метою гармонізації облікових підсистем державними органами, які мають реальні повноваження впливати на облікові процеси в Україні, на законодавчому рівні вже запропоновано фундаментальні нормативні зміни, які наближують методики визначення основних об'єктів – доходів, витрат, основних засобів, що є позитивним явищем в обліковій сфері, незважаючи на необхідність важливих доопрацювань вимог Податкового кодексу.

Необхідним є створення облікової системи нової якості – цілісної системи обліку з єдиною інформаційною базою, з адаптованими обліковими підсистемами, з функціями за єдиними правилами визначення основних об'єктів обліку для всіх користувачів (рис. 2.4).

На цьому рисунку через призму дослідження цілеспрямування облікових підсистем у їх функціональній інтеграції схематично представлено процес визначення загальної мети цілісної системи обліку. Отже, нагальну потребу створення цілісної системи обліку можна визначити через її мету, яка полягає в забезпеченні корисною інформацією зовнішніх і внутрішніх користувачів для правильних управлінських рішень.

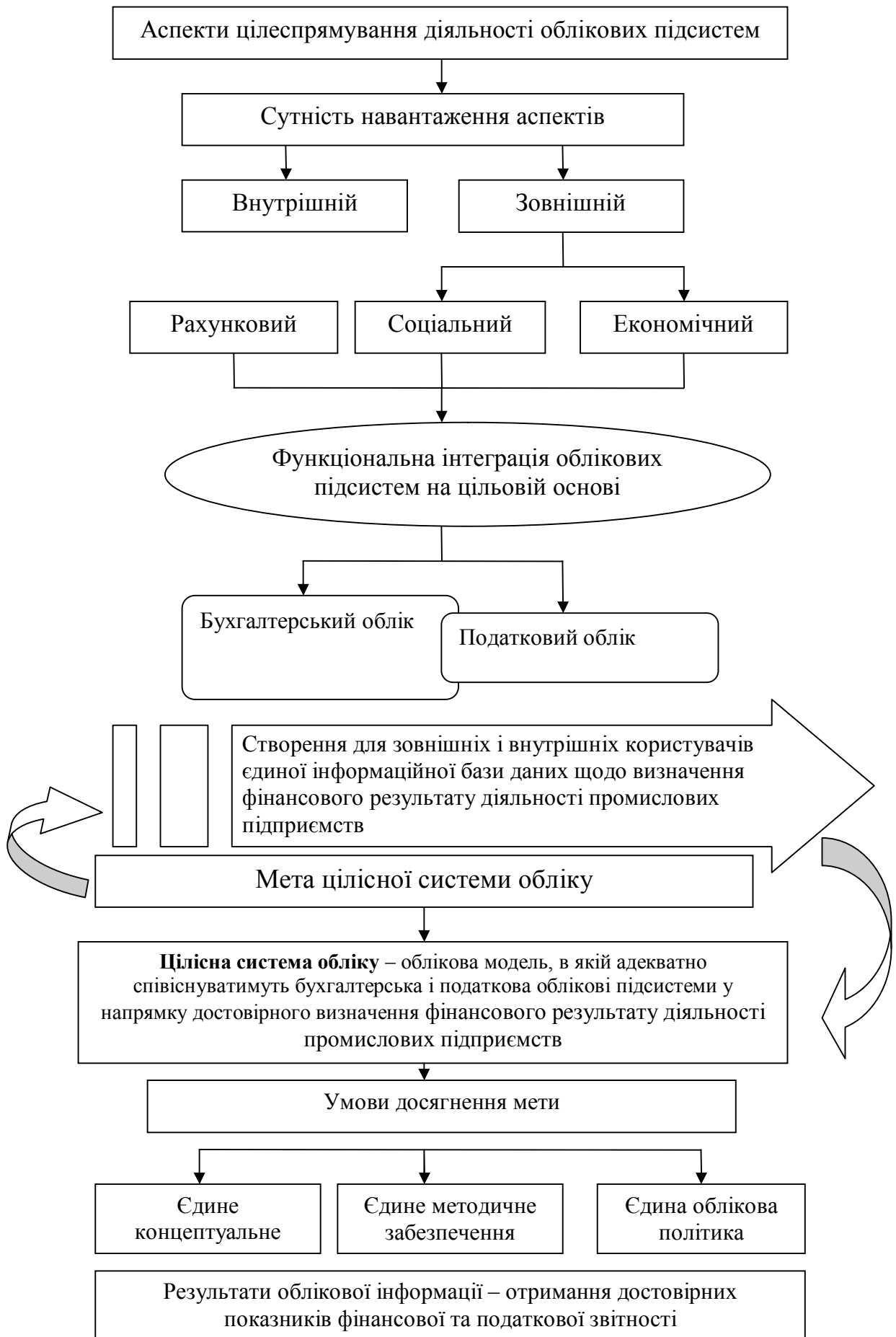


Рис.2.4. Визначення загальної мети цілісної системи обліку

Звідси актуальними постають завдання щодо відбору таких показників господарської діяльності промислового підприємства, які можуть бути предметом аналізу процесів, операцій, явищ з боку всіх користувачів. А це означає, що на вході в облікову систему повинна надходити тільки корисна інформація, яка свідчить про фінансово-господарські процеси, а на виході – інформація про результат фінансово-господарських процесів (рис. 2.5).

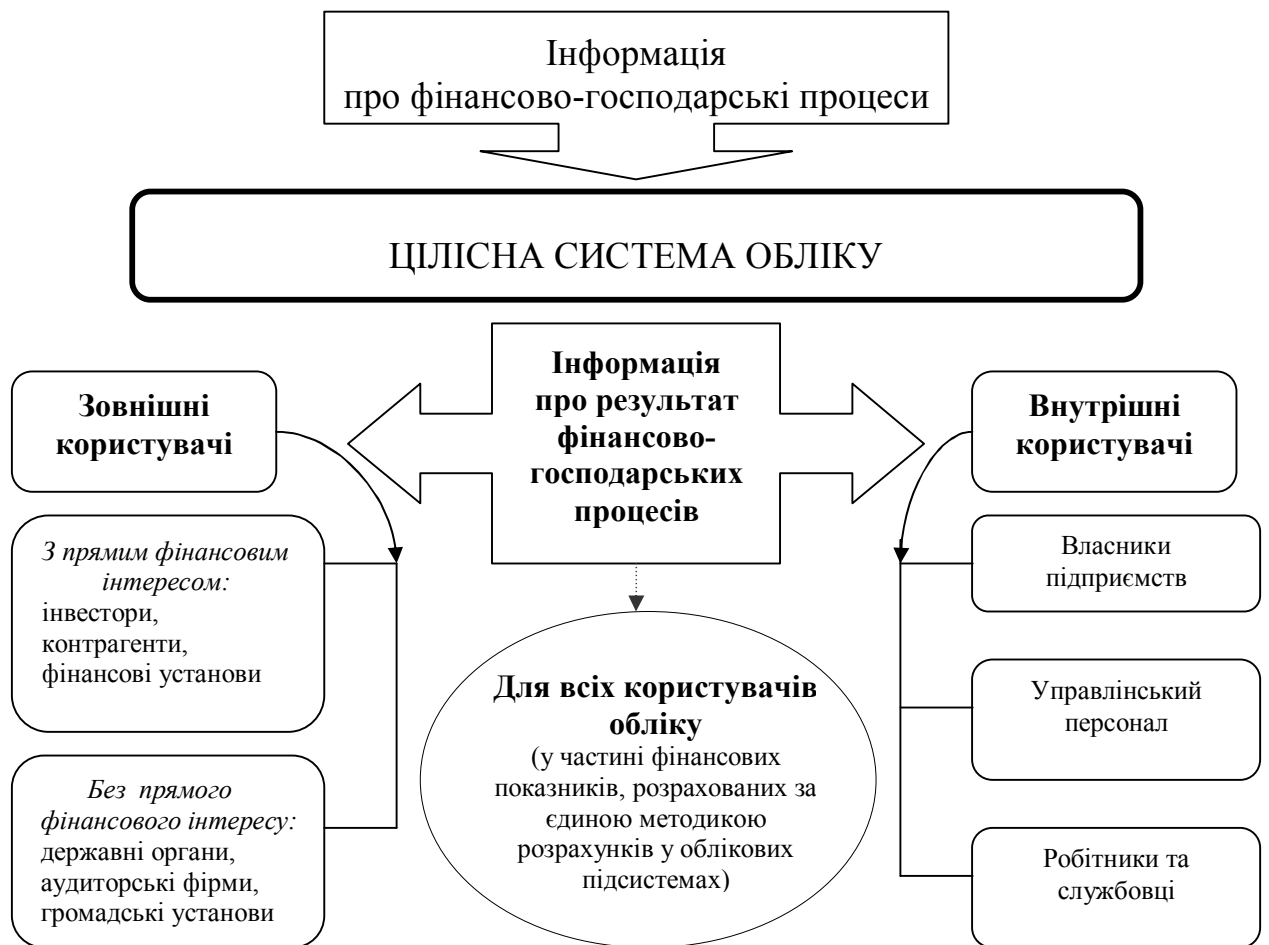


Рис. 2.5. Цільова трансформація інформаційних потоків у цілісній системі обліку

У підсумку до вищевказаного можна зробити такі висновки:

1) Дослідження провідних зарубіжних та вітчизняних вчених проблеми щодо визначення загальної мети обліку в рахунковому, соціальному, економічному аспектах мають позитивне значення з приводу

багатовекторності облікової сфери. Однак розгляд загальної мети тільки у такому контексті є дискусійним, тому що: рахунковий, соціальний, економічний аспекти за сутністю і формою не є метою обліку, а лише розкривають цілеспрямування діяльності облікових систем; не є системними стосовно системи обліку; є різнозначними, різнопорядковими.

2) Нові тенденції економічного життя, посилення зв'язків між країнами світу створюють умови для функціональної інтеграції облікових підсистем на цільовій основі (з урахуванням рахункового, соціального, економічного аспектів), де кожна із підсистем за своїми функціями повинна бути частиною цілісної системи обліку, яка забезпечуватиме потреби всіх користувачів за єдиною інформаційною базою даних, у тому числі при визначенні фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання. Така функціональність облікових підсистем забезпечує цілісність та право на існування цілісної системи обліку.

3) Неефективність системи сучасного обліку пов'язана з неправильним вибором його цільових орієнтирів у формі економічних індикаторів, закладених у систему управління як на макро- так і на мікро рівні економічної системи. На сучасному етапі основним користувачем облікової інформації продовжує залишатися держава, а роль учасників господарської діяльності зведена до мінімуму, що негативно відображається на розвитку облікової системи. Тому для системи обліку важливим є не лише створення змістової інформації, але також її цільова спрямованість, призначення, подальше застосування і результати (загальна мета → процес → результат, тобто, інформація на виході).

4) Загальної мети цілісної системи обліку, сутністю якої є прагнення створити для зовнішніх і внутрішніх користувачів єдину інформаційну базу даних щодо визначення фінансового результату діяльності промислових підприємств, можна досягти тільки за умови побудови єдиного концептуального та методично-організаційного підґрунтя.

Отже, оптимальна інформаційна трансформація є можливою лише при

такій моделі, у якій бухгалтерський і податковий облік за тотожними концептуальними засадами (метою, методологією, методичним забезпеченням) адекватно співіснуюватимуть один з одним.

Цілісна система обліку, як оптимальна модель, дає змогу суб'єктам підприємництва використовувати всю інформацію для формування достовірних показників фінансово-господарської діяльності і в цілому досягнути певного економічного ефекту.

Розширення інтеграційних процесів у розвитку світового господарства викликає практичне впровадження ідеї стандартизації бухгалтерського обліку, котра передбачає встановлення єдиних норм і вимог, застосування уніфікованого набору стандартів, які регулюють облік і звітність. Стандартизація здійснюється в рамках уніфікації обліку на міжнародному рівні за участі Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Committee, IASC).

Стандартизація обліку передбачає наявність уніфікованого набору стандартів для будь-якої облікової ситуації у будь-якій країні світу. Це усуває необхідність розробки національних стандартів і дає можливість усій бухгалтерській світовій спільноті застосовувати єдині міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

ТЕМА 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СУЧАСНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТОМ ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Принципи бухгалтерського обліку.

3.2. Завдання бухгалтерського обліку та вимоги до нього.

3.3. Види обліку та їх характеристика.

Вивчення теми дає змогу

отримати знання

- принципів бухгалтерського обліку;
- завдань бухгалтерського обліку;
- вимог до бухгалтерського обліку;
- видів обліку та характеристики кожного з них;

набути навички

- застосувати загальні принципи щодо організації та ведення бухгалтерського обліку;
- розрізняти завдання бухгалтерського обліку за його видами та вимоги до кожного з них;

оволодіти вміннями

- визначати завдання бухгалтерського обліку;
- необхідними для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;
- застосовувати основні законодавчі та нормативні акти для правильного розуміння завдань бухгалтерського обліку, складання і подання відповідних облікових даних зацікавленим користувачам;
- оперувати принципами бухгалтерського обліку з метою їх використання в управлінні підприємством;
- поглибити вивчення основних законодавчих та нормативних документів, які регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;

- придбати необхідні знання, вміння та навички для подальшого освоєння дисципліни «Бухгалтерський облік» у частині застосування принципів організації та практики ведення бухгалтерського обліку.

Ключові слова: автономність підприємства, бухгалтерський облік, облікова методологія, принцип, принцип безперервності, принцип грошового виміру, принцип історичної собівартості, принцип періодичності, принцип послідовності, принцип фактичної реалізації, принцип відповідності, принцип повного розкриття, принцип двосторонньої тотожності, принцип суттєвості, принцип галузевої практики, принцип консерватизму, принцип превалювання змісту над формою.

3.1. Принципи бухгалтерського обліку

Принцип (від лат. *principium* – початок, основа) – це першооснова, те, що лежить в основі певної сукупності фактів, теорії, науки.

Принципи – це вироблені положення, які першочергово реалізуються в теорії та практиці. На базі загальних принципів будується облікова методологія. При визначенні принципів застосовується двоєдиний підхід: об'єктивний та суб'єктивний. З одного боку, за своєю спрямованістю та конкретним змістом принципи стають практичними висновками з дослідження і розуміння дії законів, тобто об'єктивними.

Сприйняття, представлення, а головне застосування принципів проходять багатократну суб'єктну адаптацію. І тут вступає в силу інший бік тлумачення – суб'єктивний підхід. Він спричиняє багатоманітність визначень та, як наслідок, переважає у нормативних актах з регулювання бухгалтерського обліку.

Характерними принципами бухгалтерського обліку підприємств різних галузей є:

Принцип (автономності) підприємства

Кожне підприємство розглядається як господарська одиниця

(юридична особа), що є відокремленою від її власників чи інших підприємств. Тому бухгалтерський облік ведеться окремо для підприємства. Особисте майно та інші засоби власників підприємства не повинні відображатись у звітності підприємства.

Коли мова йде про акціонерні компанії (корпорації), то проблеми з визначенням господарської одиниці взагалі не існує, тому що компанія набуває статусу окремої господарської одиниці (юридичної особи) з моменту її заснування. Відповідно до міжнародної практики керівництво діяльністю компанією здійснюється органами управління компанії окремо від власників компанії (її акціонерів). Фінансовий облік компанії здійснюється незалежно від діяльності її власників. Взаємовідносини між власниками компанії та її керівництвом визначаються законодавством країни, а також установчими документами та внутрішніми правилами компанії.

Принцип господарської одиниці розповсюджується не тільки на приватні компанії, а й на урядові установи, заклади освіти, недержавні й релігійні організації та інші установи.

Якщо якась установа є структурним підрозділом іншої, то в цьому випадку вона також розглядається як окрема господарська одиниця і також повинна вести власний фінансовий облік. Наприклад, початкова школа може входити до складу середньої школи, та, у свою чергу, входить до системи освітніх установ певного району, а ті установи -- до системи освітніх установ міста чи іншої адміністративно територіальної одиниці. Однак відповідно до принципу господарської одиниці кожна з освітніх установ чи систем здійснює власний фінансовий облік.

Принцип безперервності передбачає, що підприємство здійснюватиме свою діяльність протягом певного періоду і ця діяльність не буде зупинена найближчим часом. Це припущення є основою для відображення статей активів по фактичній собівартості, а не за ринковою вартістю, яка стає визначальною при ліквідації підприємства.

У нормальних умовах роботи власники підприємства не мають наміру

його ліквідувати чи продати. Виходячи з цього принципу, господарські засоби включаються до балансу в оцінці за їхньою фактичною собівартістю, а не за ринковою ціною. До звіту про прибутки включаються доходи і витрати, зумовлені нормальною поточною діяльністю підприємства.

У протилежному разі, коли є ознаки, що підприємство припинить свою діяльність і буде ліквідоване, використовуються інші правила бухгалтерського обліку. У разі ліквідації підприємства його активи (майно) оцінюються за ліквідаційною (ринковою) вартістю.

За цим принципом підприємство не повинно постійно здійснювати оцінку своїх засобів. Керівництво підприємства виходить з принципу, що виробничі засоби будуть використані в майбутній діяльності. У підприємства товаровиробника основні засоби та обігові кошти використовуватимуться в майбутньому виробництві товарів, які, у свою чергу, будуть продані споживачу. При продажу товару визначається і ринкова ціна. Поточна вартість обладнання, машин та інших засобів є неактуальною, тому що підприємство не розпродаватиметься частинами, а його цілим майновим комплексом буде використано в майбутньому виробництві.

Для власника підприємства більш важливим є не поточна вартість активів підприємства, а обсяги та швидкість грошових потоків, які мають надійти від діяльності підприємства.

Однак інколи трапляється, що компанія знаходиться на межі банкрутства. У такому випадку виникає необхідність визначення вартості активів. Як правило, вартість активів визначається за їхньою ліквідаційною ціною. Проте така ситуація не є типовою для країни зі здоровим економічним середовищем, де випадки банкрутства зустрічаються рідко.

Принцип грошового виміру передбачає, що гроші є найбільш універсальним виміром різних об'єктів обліку, а також забезпечують адекватну оцінку господарської діяльності підприємства. Гроші стають основним детермінатором визначення фактів і подій.

Незважаючи на всі переваги цього принципу, все ж таки цифри не

можуть передати стан здоров'я президента компанії, її кадрову політику чи стан конкурентів. Бухгалтерський облік не розкриває повної картини компанії, тому той, хто користується фінансовою документацією, повинен усвідомлювати це, хоча інколи інформація нефінансового характеру є більш важливою.

Гроші визначають вартість речі в момент фіксації операції в бухгалтерському обліку. Зміни вартості грошей не призводять до змін у бухгалтерському обліку. Машина, що була придбана за 150 тис. грн. в 1980 р., та ділянка землі, що була також придбана за 150 тис. грн. у 1998 р., у фінансових документах будуть однаково обліковані за тією самою ціною – 150 тис. грн., хоча купівельна вартість грошей у різні роки є також різною. Всі бухгалтери знають, що гроші змінюють свою вартість, проте вони не збираються відобразити ці зміни у фінансових документах.

Принцип періодичності (або облікового періоду) визначає можливість і необхідність поділу безперервної діяльності підприємства на звітні періоди для складання необхідної звітності та виявлення результатів діяльності. Найчастіше обліковий період збігається з календарним роком. Проміжним обліковим періодом є поквартальні періоди, за які також складається звітність і виявляються фінансові результати.

Хоча діяльність підприємства є безперервною і реальну оцінку бізнесу можна визначити тільки в момент ліквідації підприємства, з метою складання фінансової звітності принцип періодичності припускає розділення діяльності підприємства на певні періоди часу.

Принцип послідовності (або принцип постійності).

При веденні бухгалтерського обліку можуть бути застосовані різні методи обліку. Принцип послідовності передбачає, що якщо компанія вибрала якийсь один метод обліку, то вона повинна застосовувати його постійно. Тільки в крайньому разі, коли виникає життєво необхідна ситуація, яка, у свою чергу, зумовлена об'єктивністю реальної практики, методи ведення обліку можуть бути змінені. Це певною мірою стосується методів нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів, порядку

нарахування зносу малоцінних предметів, створення резервів, методу обліку витрат виробництва, методів оцінки майна тощо.

Якщо компанія часто змінює методи ведення обліку без нагальної потреби, то ведення бухгалтерського обліку стає більш формальним, тому що в таких умовах порівняти фінансові результати компанії складно і, більше того, втрачає свою суть.

Цей принцип є актуальним і важливим не тільки для самих компаній, а й для користувачів фінансовою інформацією. Після проведення зовнішнього аудиту аудитор у своєму звіті обов'язково зазначає, що "фінансовий облік компанії здійснюється відповідно до принципів GAAP (Generally accepted accounting principles), виходячи з принципу послідовності відповідно до попереднього року". Будь-які зміни в методах ведення бухгалтерського обліку викликають особливу увагу в аудиторів.

Принцип послідовності стосується тільки певного періоду, а не конкретного моменту. Наприклад, довготермінові активи обліковуються по собівартості, тоді як запаси можуть обліковуватись за ціною, нижчою від собівартості чи за ринковою ціною. Дехто вважає, що це є порушенням принципу послідовності, хоча насправді це не стосується самого принципу.

Принцип послідовності не поширюється на облік окремих об'єктів обліку і зовсім не означає, що облік окремих об'єктів повинен здійснюватись однаково. Цей принцип розповсюджується тільки на окремі категорії обліку.

Принцип історичної собівартості визначає пріоритет історичної собівартості над іншими видами оцінки активів, оскільки вона характеризує реальну оцінку засобів, що були витрачені на їхні закупівлю та виробництво.

Економічні ресурси підприємства називаються його активами. Активи складаються з коштів, землі, будинків, обладнання та іншого майна і майнових прав. Принцип історичної собівартості, як і принцип безперервності, є одним з фундаментальних принципів бухгалтерського обліку. Цей принцип означає, що активи компанії відображаються у

фінансових документах за ціною їхнього придбання (за собівартістю). Собівартість є основою послідовності бухгалтерського обліку.

З часом, через різні причини, вартість активів компанії може змінюватись. Проте бухгалтер не відображає зміни вартості активів у фінансовій звітності, крім випадків придбання нових активів. Тому існує велика відмінність між вартістю активів, що відображена в документах, від її поточної (ринкової) вартості. У фінансових документах, як правило, активи відображені за їхньою історичною ціною, тобто ціною їхнього придбання.

Ціна, за якою активи показані у фінансовій звітності, не є ціною, за яку ці активи можуть бути проданими. Найбільш поширеною помилкою бухгалтерів початківців є те, що вони вважають, що ціна, за якою активи показані у фінансовій звітності, тісно пов'язана з реальною вартістю активів компанії. Звичайно, вартість коштів, що визначені в статті балансу підприємства, є реальною, проте вартість землі, будинків, обладнання, що показана в балансі, не має нічого спільного з ринковою вартістю цих активів. Існує аксіома, що більше компанія володіє активом, то менше його вартість відповідає ринковій вартості цього активу.

Однак принцип історичної вартості зовсім не означає, що всі активи компанії визначаються у фінансових документах за ціною їхнього придбання протягом усього часу володіння цими активами. Історична вартість активів також може змінюватись.

З часом вартість активів зменшується, тому що активи мають обмежений період існування. Відбувається так звана амортизація активів. Суть процесу амортизації активів полягає в поступовому зменшенні вартості активів і перенесенні цієї вартості на так звану операційну вартість (тобто вартість процесу виробництва). Амортизація не має ніякого відношення до ринкової чи реальної вартості активів.

Принцип фактичної реалізації застосовується для визначення суми, яка повинна бути визнана як виручка після відвантаження продукції. За цим принципом облік доходу здійснюється за допомогою методу нарахування,

тобто відразу після відвантаження продукції (надання послуг) та пред'явлення рахунка покупцеві.

Моментом реалізації продукції та отримання доходу є момент переходу до покупця права власності на товар і ризику у зв'язку з його доставкою, а не обов'язково момент отримання грошей.

Реалізація пов'язана з надходженням грошей чи вимог до грошей (дебіторська заборгованість). Якщо покупець витрачає 50 грн. у гастрономі, сплачуючи за товари готівкою, то ці 50 грн. відразу визнаються як виторг від реалізації. Якщо універмаг продає костюм вартістю 300 грн. на умовах розстрочки в 30 діб, то 300 грн. зараховуються як дебіторська заборгованість.

Принцип фактичної реалізації передбачає, що сума грошей може бути визнана як виторг, коли можна бути впевненим, що кошти за продукцію, товари чи послуги надійдуть. Однак поняття "бути впевненим" у цьому випадку має досить невизначений характер. За цим принципом сума виручки може бути меншою за вартість проданих товарів чи наданих послуг. Прикладом такої ситуації може бути продаж товарів з дисконтом, тобто коли виторг від реалізації товарів менший за нормальну ціну продажу. У цьому випадку виторг від реалізації визнається за ціною, нижчою за нормальну ціну продажу.

Більш невизначеною є ситуація, коли продаж товарів здійснюється в кредит. Коли компанія здійснює продаж товарів у кредит, очікується, що покупець з часом обов'язково оплатить ці товари. Проте практика свідчить, що не всі покупці є сумлінними і сплачують за отримані раніше товари чи послуги. У цьому випадку сума виручки повинна бути зменшена на суму за товари, за якими оплата ніколи не відбудеться або зарахована на рахунок так званих безнадійних дебіторів.

Відповідно до *принципу відповідності* для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами. Витрачені кошти розглядаються як витрати звітного періоду не тільки в момент виплати грошей, а й в момент споживання активів або

виникнення зобов'язань з метою отримання доходу.

Продаж товарів або надання послуг має два аспекти:

- виручка від реалізації, яка певною мірою відображає зростання нерозподіленого прибутку;

- витрати, що відображають зменшення нерозподіленого прибутку, тому що певна частка активів була використана в процесі діяльності.

Для точного визначення чистого ефекту на нерозподілений прибуток від реалізації товарів чи послуг необхідно, щоб витрати та прибуток відповідали однаковому періоду.

На практиці при використанні концепції відповідності спочатку визнаються активи, що привели до виникнення прибутку, а потім проводиться порівняння вартості витрачених активів з отриманим прибутком за однаковий період діяльності.

Іноді трапляється, що спочатку визнаються витрати на виробництво товарів чи послуг, а вже пізніше визнається виторг. Така ситуація можлива, коли товари продаються в кредит чи розстрочку або коли покупець невчасно вносить плату за отримані товари (послуги).

Принцип повного розкриття передбачає, що фінансові звіти та доповнення до них повинні містити всю релевантну інформацію про фінансовий стан і результати діяльності компанії.

Інформація вважається релевантною, якщо вона може вплинути на оцінку статей звітності або рішення, що приймаються на її основі.

Принцип двосторонньої тотожності (або двосторонності)

Економічні ресурси компанії називаються її активами. Вимоги інших сторін до активів є пасивами компанії.

Таким чином, загальні обсяги вимог не повинні перебільшувати обсяги активів, тобто Активи = Пасиви. Це рівняння є основним балансовим рівнянням бухгалтерського обліку, воно є суттю принципу двосторонньої тотожності. Розгорнутий вигляд цього рівняння такий:

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

Кожного дня компанії доводиться здійснювати різні господарські операції, які впливають як на активи компанії, так і на її пасиви, і це обов'язково знаходить своє відображення у фінансових документах як по активах, так і по пасивах компанії. Тому цей принцип бухгалтерського обліку називається принципом двосторонньої тотожності.

Принцип суттєвості (або матеріальності) передбачає, що в бухгалтерському обліку мають бути відображені всі важливі, суттєві події, господарські операції. Однак у деяких випадках, коли господарські операції суттєво не впливають на фінансові результати та звітність, дотримання деяких облікових принципів не є обов'язковим.

Компанія може не відображати малоцінні речі в складі основних засобів, а списує їх у момент придбання.

Принцип суттєвості є дуже важливим при визначенні витрат та надходжень за певний період. Майже всі витрати необхідно рахувати; в деяких випадках підрахування витрат є приблизним.

Принцип галузевої практики. З урахуванням особливостей певної галузі чи виду діяльності в бухгалтерському обліку можуть здійснюватись певні винятки із загальних правил. Більшість підприємств можна віднести до переробної промисловості, торгівлі, галузі послуг чи сільського господарства.

Однотипні підприємства мають деякі загальні риси, наприклад, однакову тривалість операційного циклу, потребу готівки чи кредиту, тому структури активу і пасиву балансу часто подібні. Проте підприємства різних галузей чи видів діяльності мають різні операційні цикли, потребу в грошах, тому структура балансів підприємств є різною.

Підприємства переробної промисловості характеризуються значними матеріально виробничими запасами та капіталомісткістю, що вимагає значних кредитних ресурсів. Підприємствам цієї галузі потрібні позики для: придбання обладнання для виробництва; закупки сировини та матеріалів; фінансування дебіторської заборгованості; вдосконалення процесу виробництва. Тому в структурі балансу підприємств цієї галузі значні суми

припадатимуть на матеріально виробничі запаси та дебіторську заборгованість по активах балансу, а також на кредиторську заборгованість по пасивах балансу.

Оптові торговці починають свій цикл з використання готівки та комерційного кредиту для закупки запасу товарів. Коли запаси продані, виникає дебіторська заборгованість, яка після надходження грошей перетворюється на готівку. Тому в балансі підприємства значні суми припадатимуть на готівку та дебіторську заборгованість по активах. Оптовим торговцям не потрібне обладнання чи інші основні засоби. Кредитні заявки від них надходитимуть, головним чином, на поповнення обігових коштів, закупівлю товарів, а також на фінансування дебіторської заборгованості. Таким чином, сума короткотермінової кредиторської заборгованості по пасивах балансу теж буде значною. На відміну від оптових, у роздрібних торговців сума дебіторської заборгованості буде невеликою, тому що оплата за реалізовані товари здійснюється майже одночасно. Обсяги товарів (матеріально виробничих запасів) і кредиторської заборгованості, як і в оптових торговців, будуть значними.

За активами балансу будівельних компаній значні обсяги припадатимуть на основні засоби, запаси та матеріали, а також на розрахунки з дебіторами. За пасивами компаній значні обсяги припадатимуть на довгострокову кредиторську заборгованість.

Певною мірою за фінансовими документами можна встановити, до якої галузі належить дане підприємство.

Принцип консерватизму вимагає уникати недооцінки зобов'язань і витрат, а також оцінки активів і доходів. У зв'язку з цим потенційні збитки (знецінення активів, можливі зобов'язання) списуються на фінансові результати в момент отримання інформації про їхню можливість, а доходи відображаються в обліку тільки за наявності впевненості в їхньому отриманні. Прикладом практичного застосування цього принципу є правило нижньої оцінки (собівартість або ринкова ціна) запасів і ринкових цінних

паперів, створення резерву сумнівних боргів. Як правило, керівництво будь якої компанії намагається підготувати якомога кращий звіт про фінансовий стан підприємства, яким вони керують. Принципи бухгалтерського обліку є стримуючими факторами для невинуватених оптимістичних висновків керівництва компаній. Для визнання факту зростання нерозподіленого прибутку необхідно більше вагомих доказів, ніж при визнанні витрат. У цьому й полягає суть принципу консерватизму.

Принцип консерватизму передбачає два аспекти:

- виручка визнається, коли вона може бути потенційно визнаною;
- витрати визнаються, коли вони потенційно можливі.

Залежно від конкретної ситуації існують певні проблеми з визначенням "потенційно визнаний" і "потенційно можливий". Якщо йдеться про торгівлю, то поняття "потенційно визнаний" означає, що виручка визнається за період, коли були доставлені товари, а поняття "потенційно можливі" означає, що витрати визнаються за період, коли вони можуть виникнути.

Превалювання змісту над формою – принцип, коли операції обліковують відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Бухгалтерський облік не є засобом простої фіксації формальних даних. Це означає, що наявність чи відсутність первинних документів або законодавчих актів не завжди є підставою для відображення чи невідображення операцій у бухгалтерському обліку з метою складання фінансової звітності.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» до основних принципів відносяться: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність.

У деяких країнах до принципів бухгалтерського обліку відносять також принципи розрахунків за брутто, принцип потенціальності тощо.

3.2. Завдання бухгалтерського обліку та вимоги до нього

Завдання бухгалтерського обліку зумовлені вимогами управління господарством, функціонуванням господарського механізму.

У зв'язку з розвитком автоматизації обліку термін "завдання бухгалтерського обліку" слід розуміти, як рішення окремих частин (елементів) обліку. Такі рішення називають обліковими завданнями. Крім того, у багатьох підручниках з теорії бухгалтерського обліку завдання бухгалтерського обліку неправомірно зводяться до контролю за господарською діяльністю.

Головне завдання кожного підприємства – випуск продукції, торгівля товарами високої якості з найменшими витратами. Тому основним завданням бухгалтерського обліку є: виявлення обсягу випущеної з виробництва продукції, придбаних товарів, їх реалізації, виявлення фактичних витрат з виготовлення продукції чи придбання товарів, аналіз і контроль за собівартістю виробленої продукції та її зниженням, визначення кінцевих результатів діяльності підприємства.

Виходячи з цього, завданнями бухгалтерського обліку є:

- додержання Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- облік, аналіз і контроль за необоротними активами;
- облік, аналіз і повсякденний контроль за виконанням завдань виробництва в розрізі кількості, якості та асортименту продукції згідно з вимогами замовників;
- облік, аналіз і контроль за оборотними активами, за правильними й економними витратами ресурсів;
- облік, аналіз і контроль за власним капіталом, за забезпеченням наступних витрат і платежів;
- облік, аналіз і визначення витрат за елементами та витрат діяльності підприємства;
- облік, аналіз і контроль за мірою праці та її оплати;

- своєчасне документальне оформлення випущеної з виробництва продукції;

- облік, аналіз і контроль за довгостроковими зобов'язаннями:

- облік, аналіз і контроль за поточними зобов'язаннями;

- облік, аналіз і контроль за коштами, розрахунками та іншими активами;

- облік, аналіз і контроль за формуванням доходів і результатів діяльності підприємства;

- контроль за станом рентабельності виробництва продукції і рентабельності підприємства;

- виявлення резервів подальшого збільшення ефективності виробництва;

- забезпечення наявності первинної документації щодо кожної господарської операції та своєчасної обробки первинних документів, яка б давала змогу в будь-який момент визначити кількість, терміни надходження й витрат сировини, матеріалів, палива та інших матеріальних цінностей, випуск і реалізацію готової продукції тощо, відповідність фактичних даних бухгалтерського обліку завданням;

- забезпечення повного відображення всіх витрат підприємства за їхніми складовими частинами, а також усіх доходів підприємства і повсякденне співставлення витрат з доходами, виявлення результатів кожного господарського процесу і загальних фінансових результатів діяльності підприємства;

- побудова обліку на кожному підприємстві відповідно до особливостей його технології та організації виробництва, особливостей його організаційної структури;

- ведення обліку кожного виду господарських коштів, закріплених за матеріально відповідальними особами.

У положенні про організацію бухгалтерського обліку й звітності в Україні визначено тільки три завдання:

- 1) забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю та рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів;

2) своєчасне запобігання негативних явищ фінансово-господарської діяльності, виявлення та мобілізація внутрішньогосподарських резервів;

3) формування повної, достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства.

Найважливішими завданнями бухгалтерського обліку є:

-збирання, обробка і відображення первинних даних про господарську діяльність;

-систематизація даних з метою узагальнення і одержання підсумкової інформації про:

-господарську діяльність;

-забезпечення необхідними даними з метою здійснення контролю за виконанням планів (прогнозів) діяльності, режимом економії.

Однак необхідно підкреслити, що головним завданням бухгалтерського обліку залишається формування якісної, повної, достовірної і своєчасної інформації про фінансову і господарську діяльність підприємства, необхідної для управління економікою, для підготовки, обґрунтування і прийняття управлінських рішень на різних рівнях, для визначення поведінки підприємства на ринку тощо.

В основу побудови бухгалтерського обліку покладаються вимоги, які висуваються до нього різними користувачами бухгалтерської інформації. До таких вимог належать: порівнянність показників обліку з показниками бізнес-плану, своєчасність, точність, об'єктивність, ясність, доступність, економічність обліку.

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України № 1706 від 28 жовтня 1998 р., бухгалтерський облік має задовольняти таким вимогам.

Перша вимога – раціональність та економічність побудови бухгалтерського обліку.

Раціонально організований і добре поставлений облік – основа правильного ведення господарства.

Для виконання вимог бухгалтерського обліку працівники, що займаються обліком, мають бути добре обізнані у своїй справі, набуваючи для цього необхідні теоретичні та практичні знання й постійно підвищуючи свою кваліфікацію.

Працівники, які займаються обліком, мають бути вимогливими до себе, до якості своєї роботи, постійно здійснювати самоконтроль, перевіряти свою роботу. Без цього не можливо додержуватися вимог своєчасності, точності та ясності обліку, вимог використання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів та впровадження національних стандартів.

Друга вимога – ясність і зрозумілість обліку.

Третя вимога – простота, чіткість, точність і повнота поточних і звітних даних, попередження всілякого роду спроб перекручування дійсності, усунення серйозних недоліків в організації бухгалтерського обліку і посилення його ролі в здійсненні контролю за господарською діяльністю; надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період (згідно з П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати").

Четверта вимога – дійовість і достовірність поточних і звітних даних згідно з П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах". Помилки, породжувані неуважним ставленням працівників бухгалтерського обліку до своїх обов'язків, призводять до заплутування облікових даних, а це створює можливість для зловживань та крадіжок власності підприємства.

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

Слід зазначити, що існує і більш розширений підхід щодо вимог до бухгалтерського обліку. Зокрема, виділяються такі вимоги:

1. Точність – ведення поточного бухгалтерського обліку тільки на підставі первинних документів з використанням установлених форм, методів та вимірників без будь-яких округлень, застосування раціональних та ефективних форм і методів обліку.

2. Достовірність – записи у бухгалтерському обліку мають бути точно підтверджені даними первинних документів.

3. Юридична обґрунтованість – належне оформлення первинних документів та наявність у них необхідних підписів.

4. Реальність показників обліку та їх порівнянність.

5. Тотожність синтетичного й аналітичного обліку.

6. Узагальнення облікових даних на 1-ше число кожного місяця.

7. Своєчасність – забезпечення необхідною інформацією відповідних структур, фахівців, акціонерів, власників у встановлений строк.

8. Максимальне використання обчислювальної техніки та типових програм автоматизації обліку.

9. Застосування уніфікованих та стандартизованих первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку.

10. Дотримання єдиної методики обчислення показників та оцінки активів балансу.

11. Повнота – всі господарські операції, які правильно оформлені первинними документами, підлягають запису в реєстрах бухгалтерського обліку на відповідних його рахунках без будь-яких винятків.

12. Економічність – забезпечення організації та ведення бухгалтерського обліку без перевищення гранично допустимих витрат.

3.3. Види обліку та їх характеристика

Для всебічного відображення складної і багатогранної діяльності окремих підприємств, організацій, а також усього процесу суспільного відтворення використовують різні види обліку, кожний з яких має свої конкретні об'єкти, завдання і особливості. Проте, всі вони діють не ізольовано, а взаємодоповнюють один одного, створюючи єдину систему господарського обліку.

Мета всіх видів обліку – забезпечити управлінські органи інформацією про стан розвитку процесу відтворення, а предмет – різні сторони цього процесу.

Постійне ускладнення господарського життя спричинило диференціацію господарського обліку. В економічній теорії господарський облік поділяють за різними ознаками. Історично першим є поділ за системою реєстрації господарських фактів, що вивчаються. За такого підходу господарський облік поділяють на:

- оперативний (одиничні факти);
- статистичний (масові факти);
- бухгалтерський (ринкові факти, економіко-правові відносини в суспільстві).

У своїй сукупності ці, на перший погляд, окремі види господарського обліку всебічно охоплюють складний і багатогранний процес суспільного відтворення, забезпечують облік наявності та руху майна (ресурсу), економічні, а також правові (права власності) аспекти відносин суб'єктів господарювання і формують єдину систему господарського обліку.

Найбільш простий за характером ведення оперативний (оперативно-технічний) облік. Він забезпечує інформаційні потреби безпосередньо управління – щогодинного, щозмінного, щодобового тощо, коли потрібні гнучке маневрування, постійне регулювання, контроль та оцінювання перебігу робіт окремих об'єктів обліку або їх груп.

Головним завданням оперативного обліку є швидка (оперативна, за короткий проміжок часу, протягом дня) видача оперативних даних. Оперативний облік передбачає використання статистичних методів, головним чином, таких, як спостереження господарських та технологічних операцій та їх реєстрація. Саме відображення господарських операцій безпосередньо у процесі їх здійснення дозволяє оперативно їх контролювати та управляти ними.

Для одержання інформації про показники, які характеризують закономірність і тенденції розвитку господарства, тобто масових явищ, застосовують статистичний облік. У цьому виді обліку використовуються такі спеціальні, властиві йому методи, як зведення та групування, експертна оцінка, методи середніх чисел тощо.

Окремі дані оперативного та статистичного обліку не фіксуються на спеціальних уніфікованих бланках. Варто зазначити, що оперативний і статистичний облік не охоплює всі операції і не ведеться безперервно.

Для управління господарською діяльністю в сучасних умовах даних оперативного та статистичного обліку недостатньо. Необхідний постійний, безперервний, абсолютно достовірний і юридично підтверджений облік господарських операцій, що охоплює всю господарську діяльність і який дозволяє на основі узагальнення результатів господарської діяльності підприємства приймати конкретні управлінські рішення щодо її здійснення як у цілому по підприємству, так і по окремих його підрозділах. Таким обліком є бухгалтерський.

Бухгалтерський облік – це спосіб безперервного і повного відображення господарської діяльності підприємства, організації, установи, вираженого в грошових одиницях, з метою забезпечення керівництва необхідною інформацією.

До особливостей бухгалтерського обліку слід віднести:

-безперервне, повне і послідовне відображення господарських засобів та операцій (що дозволяє отримати всебічну картину господарської

діяльності підприємства, організації, установи);

- обов'язкове документальне підтвердження наявності господарських засобів та здійснення господарських операцій (зазначене підтвердження щодо здійснення господарської операції є єдиним джерелом облікової інформації);

- узагальнення даних у грошовому виразі;

- використання специфічних засобів та прийомів (оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис тощо).

Бухгалтерський облік:

- ведеться заради людей, зацікавлених в його даних;

- поділяється на теорію і практику;

- має справу не лише з самими господарськими процесами, але також із їх інформаційним відображенням – первинними документами;

- надає достатню значну і надійну інформацію для прийняття управлінських рішень, при цьому значимість її повинна бути відносною, а не абсолютно достатньою;

- надає користувачам впевненість у тому, що його (обліку) дані необхідні, але їх упевненість завжди знаходиться в межах визначеної імовірності і кожне рішення, яке приймається на їх підставі, несе в собі певний ступінь ризику.

Застосування електронно-обчислювальних машин в обліку сприяло інтеграції окремих видів обліку, особливо оперативного (оперативно-технічного) і бухгалтерського. Це визначилось, головним чином, у використанні одного носія інформації для отримання даних з різних видів обліку. Виходячи з міжнародного досвіду в залежності від користувачів бухгалтерської інформації, бухгалтерський облік поділяють на два види – фінансовий та управлінський, які в сукупності становлять єдину систему. Державна податкова адміністрація України запровадила ще й податковий облік, але на державному рівні такого поділу поки що не узаконено. Податковий облік пов'язаний з веденням спеціальної податкової документації

і складанням податкової звітності. Цілі та користувачі бухгалтерського та податкового обліку – різні.

Суть фінансового обліку полягає в накопиченні інформації щодо всіх аспектів діяльності підприємства. Це офіційний облік, який підприємства ведуть відповідно до їхньої облікової політики та чинних інструкцій, положень та вказівок Уряду, Міністерства фінансів і Державного комітету статистики. Відтак у фінансовому обліку відображаються операції та процеси, пов'язані з обліком наявності й руху основних та оборотних засобів, коштів, використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, обліком джерел утворення майна. На підставі даних фінансового обліку складається офіційна бухгалтерська звітність, яка використовується внутрішніми та зовнішніми користувачами. Управлінський бухгалтерський облік спрямований на формування інформації для прийняття управлінських рішень внутрішнім користувачам. Він не регулюється загальноприйнятими принципами, а організується підприємством самостійно, є його комерційною таємницею. Управлінський облік забезпечує підготовку і аналіз бухгалтерської інформації, щоб допомогти керівництву в управлінні, плануванні та контролі діяльності підприємства, оскільки надає інформацію про формування собівартості, забезпечує даними про відхилення фактичних показників від прогнозних значень в оперативному порядку.

Ці два види обліку різні. По-перше, вони формують інформацію для різних користувачів. По-друге, у фінансовому обліку витрати розглядаються в загальній сумі, тоді як управлінський облік відслідковує поведінку витрат (зміну витрат у залежності від обсягів діяльності) і тенденції змін витрат у залежності від рішень, які приймаються, здійснює контроль витрат. По-третє, у цих двох видах обліку різна методика накопичення інформації, що впливає з форм і методів ведення кожного виду обліку. По-четверте, різні строки накопичення, обробки та передачі інформації для управління чи фінансового обліку.

Інформація про інші види обліку узагальнена в табл. 3.1.

Види обліку та їх характеристика

№ з/п	Вид обліку	Характеристика
1	2	3
1	Креативний (творчий)	Це будь-який науковий метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам та принципам. Креативний облік є позитивним тоді, коли використовується без прямого порушення законодавства для відображення основних тенденцій у зміні вартості бізнесу і достовірної картини стану справ фірми, особливо, якщо не існує інших методів відображення в обліку нової операції.
2	Актуарний	Система, яка використовує метод подвійного запису і надає інформацію про зміну ринкової вартості підприємства.
3	Стратегічний	Певний спосіб відображення фінансових і облікових проблем підприємства. Стратегічний облік фокусується на певних ключових елементах діяльності підприємства, яка дає можливість створювати економічні цінності і називається "С-циклом". Модель "С-цикл" концентрується на чотирьох основних елементах стратегічного обліку: зобов'язаннях, потенційних можливостях (потенціалі), витратах і контролі. Стратегічний облік - це фінансовий аналіз проблем, що пов'язані з чотирма факторами: зобов'язаннями, контролем, готівкою (витрати) та потенціалом (чотири "С" - commitment, control, cash (cost), capability).
4	Соціальний	Окремий вид обліку, розширення меж традиційного бухгалтерського обліку за двома напрямками. Перший напрямок пов'язаний з необхідністю збільшення складу показників бухгалтерської звітності в інтересах потреб користувачів. Другий - концентрує увагу на обліку соціальних витрат, основна частина яких пов'язана з екологією.
5	Бюджетний	Облік, що відображає виконання бюджету через облік доходів, витрат, грошових коштів бюджету на рахунках, фінансування заходів, передбачених і затверджених у бюджеті, фондів, резервів і рахунків, що створюються в процесі виконання бюджету, касового виконання бюджету і виконання кошторисів витрат бюджетних установ. Тому бюджетний облік дає повну картину виконання бюджетів усіх рівнів.
6	Динамічний	Система реєстрації фактів господарського життя, головною метою якого є вимірювання ефективності господарської діяльності.

РОЗДІЛ 2. ОСНОВИ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ТЕМА 4. ПРЕДМЕТ І СИСТЕМА ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

4.1. Предмет бухгалтерського обліку .

4.2. Система об'єктів бухгалтерського обліку та їх класифікація.

4.3. Типи господарських операцій, що викликають зміни в об'єктах бухгалтерського обліку.

4.4. Питання до роздумів і дискусій.

Вивчення теми дає змогу

отримати знання:

- з предмета бухгалтерського обліку;
- знати об'єкти обліку та їх класифікацію;
- розрізняти господарські операції за їх впливом на зміни в об'єктах бухгалтерського обліку;

набути навички

- застосувувати принципи та загальноприйняті вимоги, що висуваються до бухгалтерського обліку під час фіксації фактів господарської діяльності;
- розрізняти види об'єктів обліку за їх класифікаційними ознаками;
- робити розподіл майна підприємства за складом і розміщенням;
- визначати господарські засоби за джерелами їх формування та цільовим призначенням;
- розрізняти вплив господарських операцій на стан об'єктів обліку;

оволодіти вміннями

- необхідними для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;
- застосовувати основні нормативно-правові положення з ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності зацікавленим користувачам;
- поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;

-знати основні нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;

-отримати необхідні знання для подальшого освоєння дисципліни «Бухгалтерський облік» у частині застосування таких прийомів, як бухгалтерський баланс, система рахунків, подвійний запис та інших.

Ключові слова: активи, вилучений капітал, витрати, власний капітал, господарські засоби, господарські операції, господарські процеси, засоби праці, зобов'язання, капітал підприємства, необоротні активи, нематеріальні активи, незавершене виробництво, неоплачений капітал, обліково-аналітична інформація, бухгалтерський облік, облікова методика, об'єкти обліку, операційний цикл, пасиви, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, предмет бухгалтерського обліку, предмети праці, статутний капітал.

4.1. Предмет бухгалтерського обліку

Предметом бухгалтерського обліку є кругообіг капіталу у процесі розширеного відтворення.

Як звісно, капітал представляє собою безупинний рух, перетворення з однієї форми в іншу.

Спочатку капітал підприємства є авансованим, сформованим засновниками, як правило, у грошовій формі. Потім починається його рух, у процесі якого капітал проходить три основні стадії:

1. Забезпечення засобами праці, предметами праці (процес постачання) і трудовими ресурсами. На цій стадії капітал із форми грошових коштів переходить у форму реальних чинників виробництва.

2. Виробництво – капітал із форми засобів праці та виробничих запасів переходить у форму готової продукції.

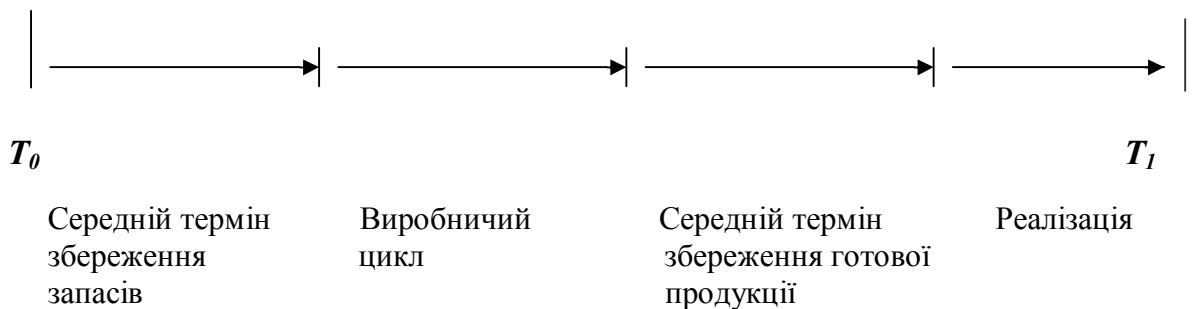
3. Реалізація продукції, робіт, послуг – капітал із форми готової продукції знову переходить у форму грошових коштів.

Надалі цикл повторюється. При чому, оскільки предмети праці

повністю використовуються в кожному циклі, для повторення процесу виробництва необхідною умовою є чергове забезпечення його предметами праці, тобто виробничими запасами.

Проміжок часу між придбанням виробничих запасів для здійснення діяльності й одержанням коштів від реалізації виготовленої з них продукції або товарів, робіт і послуг, одержав назву *операційного циклу*.

Схематично операційний цикл наведено на рис. 4.1.



де T_0 - час придбання сировини, матеріалів, товарів та інших запасів;
 T_1 - час одержання коштів від покупців за реалізовану продукцію, роботи, послуги.

Рис. 4.1. Схема операційного циклу промислового підприємства

Для будь-якого промислового підприємства операційний цикл складає проміжок часу, що необхідний для здійснення одного обороту капіталу.

Однак слід ураховувати, що для підприємств різних галузей тривалість операційного циклу неоднакова. Наприклад, для суднобудівного заводу операційний цикл охоплює час від моменту закупівлі деталей, вузлів, металоконструкцій, які необхідні для виготовлення судна, до моменту продажу готового судна замовнику. Цей проміжок часу може бути рівним двом-трьом і більше рокам.

Для швейного підприємства операційний цикл, що охоплює період від закупівлі тканини та інших виробничих запасів до реалізації готових швейних виробів покупцям, значно менший. Він складає не більше одного року. Це пов'язано з тим, що в швейній промисловості значно коротший

технологічний процес виробництва, ніж в інших галузях – машинобудуванні, металургії тощо.

Відзначимо, що поняття операційного циклу має вельми суттєве значення, оскільки на його підставі визначається сутність багатьох об'єктів бухгалтерського обліку.

4.2. Система об'єктів бухгалтерського обліку та їх класифікація

Термін "об'єкт" відповідно до визначень, що надаються у словниках, буквально означає те ж саме, що і "предмет", але для глибокого розуміння змісту бухгалтерського обліку поняття "предмет" і "об'єкт" уживаються більш конкретно.

Якщо кругообіг капіталу (господарських засобів) в процесі відтворення є предметом бухгалтерського обліку, то окремі його складові частини або стадії, окремі види засобів, що беруть участь у здійсненні кругообігу, є *об'єктами обліку*.

Об'єкти обліку – це об'єкти реальної господарської діяльності, котрі спостерігаються і пізнаються суб'єктом управління за допомогою бухгалтерського обліку.

У процесі господарської діяльності будь-якого підприємства рухаються різноманітні об'єкти обліку. Важливим способом їх вивчення є класифікація, що полягає у групуванні об'єктів за якісно однорідними ознаками.

Класифікація об'єктів обліку дозволяє краще зрозуміти їх зміст та визначити порядок їх відображення на рахунках обліку.

Усі об'єкти обліку поділяються на дві основні групи: *господарські засоби; господарські процеси*.

Господарські засоби групуються за двома ознаками:

- господарські засоби за складом і розміщенням або активи;
- господарські засоби за джерелами їх формування і цільовим призначенням.

Ці дві групи об'єктів нерозривно взаємопов'язані між собою. При цьому якщо групування активів дозволяє розглянути окремі види ресурсів, що належать підприємству, то групування джерел формування активів дає відповідь на питання, звідки ці ресурси з'явилися і на які цілі вони повинні бути спрямовані.

Ресурси підприємства постійно знаходяться у русі, вони придбаються, використовуються, переходять з однієї форми в іншу тощо, тому поряд з господарськими засобами у складі об'єктів обліку відокремлюють господарські процеси.

Далі зупинимося на розгляді кожної групи об'єктів обліку докладніше.

Активи підприємства

Склад майна підприємства розкриває **класифікація господарських засобів за складом і розміщенням (активів)**.

Активами називаються ресурси, отримані в результаті минулих подій, використання яких, як передбачається, приведе до збільшення економічних вигод у майбутньому.

Визначення активів базується на таких основних положеннях.

1. Виникнення ресурсів у результаті минулих подій. Це означає, що, наприклад, поява матеріальних ресурсів у підприємства пов'язана з реальною подією - їхнім придбанням у постачальника, а не з абстрактним наміром підприємства їх придбати.

2. Здійснення контролю над ресурсами з боку підприємства, в основі якого лежить наявність права власності на ресурси. Так, наприклад, якщо компанія А орендує будинок, що належить компанії Б, без права його викупу на умовах операційної оренди, то цей будинок не відноситься до активів компанії А, хоча і використовується нею протягом устанавленого договором оренди терміну. У даному випадку контроль над ресурсами (будинком, зданим в операційну оренду) продовжує залишатися у орендаря, тому саме він і відображає відповідний об'єкт у складі власних активів на своєму балансі, а орендар відображає такий об'єкт за балансом.

3. Спроможність активу давати в майбутньому економічну вигоду, що означає здатність ресурсів прямо чи непрямо забезпечувати надходження грошових коштів чи інших активів на підприємство. Наприклад, запаси матеріалів визнаються активом, оскільки вони можуть бути використані для виготовлення продукції, що надалі буде реалізована, а це приведе до надходження грошових коштів у вигляді виручки від реалізації, тобто до одержання певної економічної вигоди.

Активи можуть бути класифіковані за їх участю в операційному циклі підприємства на дві підгрупи: *необоротні; оборотні*.

1. Необоротні активи – це будь-які ресурси, що призначені для їх використання протягом терміну, що перевищує один рік або операційний цикл, якщо він більше одного року. Вони представлені засобами праці, незавершеним будівництвом, довгостроковими фінансовими інвестиціями, довгостроковою дебіторською заборгованістю й іншими об'єктами.

1.1. Засоби праці – це об'єкти, що беруть участь у процесі виробництва багаторазово, у декількох операційних циклах та переносять свою вартість на продукцію, що виробляється, поступово у вигляді амортизаційних відрахувань і в процесі експлуатації не змінюють свою форму.

До засобів праці відносять такі об'єкти:

1.1.1. Нематеріальні активи – це ідентифіковані немонетарні активи, що не мають матеріальної субстанції і утримуються підприємством з метою їх використання у процесі виробництва чи постачання товарів і надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для адміністративних цілей протягом періоду більше одного року або операційного циклу, якщо він перевищує один рік. Наприклад, до нематеріальних активів відносяться права користування природними ресурсами, майном, товарні знаки, торгові марки, авторські права тощо.

1.1.2. Основні засоби – це матеріальні активи, що утримуються підприємством з метою їх використання в процесі виробництва, надання в оренду, здійснення адміністративних функцій, очікуваний термін

експлуатації яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший року). До основних засобів відносяться земельні ділянки, будинки, споруди та передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар (меблі), інші основні засоби тощо.

1.1.3. Інші необоротні матеріальні активи – це бібліотечні фонди, природні ресурси, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (не титульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату та інші об'єкти.

До малоцінних необоротних матеріальних активів відносять засоби праці, термін корисного використання яких більше одного року або операційного циклу, наприклад, спеціальні інструменти і пристосування.

Визначення малоцінних необоротних матеріальних активів не набагато відрізняється від основних засобів. Постає питання: яким чином їх розмежовувати?

Із введенням у дію положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" в бухгалтерському обліку не встановлений єдиний вартісний критерій віднесення об'єктів до основних засобів і малоцінних предметів. Водночас передбачено, що підприємства під час розробки власної облікової політики мають право самостійно встановлювати вартісний критерій для розмежування між собою основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів. Яким буде цей критерій залежить від підприємства. Однак, необхідно зазначити, що для цілей оподаткування відповідно до Податкового кодексу України передбачено застосовувати критерій в розмірі 2500 грн., тобто об'єкти вартістю більше 2500 грн. відносять до основних засобів, а менше, ніж 2500 грн. – до малоцінних необоротних матеріальних активів. Таким чином підприємства можуть застосовувати критерій 2500 грн. як для податкових цілей, так і для цілей бухгалтерського обліку, або обирати його на іншому рівні за рішенням керівництва.

Нематеріальні активи, основні засоби, малоцінні необоротні

матеріальні активи в бухгалтерському обліку відображаються, з одного боку, за первісною вартістю, тобто вартістю їх придбання з урахуванням усіх витрат на установку, транспортування, страхування та інше. З іншого боку, у зв'язку з тим, що вони поступово в процесі використання зношуються, втрачають частину своєї вартості, об'єктом обліку виступає також їхній знос. Це дозволяє розраховувати залишкову (балансову) вартість відповідних об'єктів, що і наводиться в фінансовій звітності, зокрема, в бухгалтерському балансі.

1.1.4. Довгострокові біологічні активи – всі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. До довгострокових біологічних активів належать біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців (або операційний цикл, якщо він більше 12 місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні та відгодівлі. До довгострокових біологічних активів рослинництва відносяться різноманітні види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, виноград, тощо), а до довгострокових біологічних активів тваринництва відносяться різноманітні види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо).

Довгострокові біологічні активи відображаються в обліку або за справедливою вартістю, або за залишковою вартістю, остання визначається таким же чином, як і по основних засобах, тобто первісна вартість за мінусом накопиченої амортизації.

1.1.5. Інвестиційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Інвестиційна нерухомість відрізняється від основних засобів, по-перше, своїм призначенням, яке полягає в отриманні вигод шляхом здачі в оренду чи приростання капіталу через володіння майном, по-друге, особливостями обліку. Основною моделлю обліку інвестиційної нерухомості є її облік за справедливою вартістю (при тому знос на таку нерухомість не нараховується). Водночас для інвестиційної нерухомості може застосовуватися і альтернативна модель обліку – за балансовою (залишковою) вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченого зносу.

1.2. Незавершене будівництво – це витрати на будівництво і придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, інвестиційної нерухомості, які ще не введені в експлуатацію на підприємстві.

1.3. Довгострокові фінансові інвестиції – це активи, що утримуються підприємством протягом більше одного року з метою збільшення прибутку за рахунок процентів, дивідендів тощо, росту вартості капіталу або отримання інших вигод для інвестора. За своєю суттю довгострокові фінансові інвестиції – це вкладення коштів в акції інших підприємств, облігації державних і місцевих позик та інші аналогічні об'єкти на строк більше одного року. Довгострокові фінансові інвестиції враховуються за різними методами залежно від розміру частки інвестора в об'єкті інвестування. Так, можуть застосовувати такі методи обліку довгострокових фінансових інвестицій: метод участі в капіталі або метод обліку за справедливою вартістю.

1.4. Довгострокова дебіторська заборгованість – це заборгованість підприємству з боку різних фізичних і юридичних осіб, котра буде погашена після 12 місяців з дати здійснення господарської операції та виникнення заборгованості в балансі, наприклад, заборгованість орендаря за фінансовою орендою, дебіторська заборгованість по довгострокових векселях,

заборгованість працівника підприємства за виданою йому довгостроковою позичкою тощо.

1.5. Інші необоротні активи – це будь-які інші активи, що використовуються підприємством протягом строку більше одного року або одного операційного циклу, якщо він більше року.

2. Оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші ресурси, що призначені для реалізації або споживання протягом одного року або одного операційного циклу, якщо він більше року. Вони можуть виконувати різні функції в господарській діяльності підприємства і виступати в різній формі, зокрема: запасів, коштів у поточній дебіторській заборгованості, поточних фінансових інвестицій, грошових коштів тощо.

2.1. До запасів належать предмети праці, а також засоби праці терміном корисного використання до одного року або одного операційного циклу (малоцінні та швидкозношувані предмети), поточні біологічні активи, продукти праці та товари.

2.1.1. Предмети праці – це об'єкти, на які спрямована праця людини і які призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб. В їх складі виділяють виробничі запаси, незавершене виробництво, напівфабрикати власного виробництва.

До складу *виробничих запасів* у свою чергу входять такі основні об'єкти:

- сировина і матеріали, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні, при тому сировина – це те, на що ще не була спрямована діяльність людини, наприклад, руда, бавовна; а матеріали – ресурси, що вже були піддані обробці, але не на даному підприємстві, наприклад, сталь смугова, бавовняна тканина тощо;

- покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби – придбані об'єкти, що вимагають додаткової обробки або укомплектування на даному підприємстві, наприклад, сталеві поковки та інше;

- паливо – нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали, що використовуються для технологічних потреб, експлуатації транспортних засобів, а також для виробництва енергії й опалення будинків;

- тара – об'єкти, призначені для упакування продукції;

- запасні частини – різні деталі, вузли, що необхідні для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, устаткування, транспортних засобів, але які знаходяться в запасі.

Незавершене виробництво – незакінчена обробкою продукція, що знаходиться на перше число звітного періоду не на складі підприємства, а в цеху у верстата.

Напівфабрикати власного виробництва – деталі, вузли й інша продукція, що пройшла обробку в одних цехах, але очікує обробки в інших. На відміну від незавершеного виробництва напівфабрикати власного виробництва можуть або оброблятися далі, або реалізовуватися на сторону.

2.1.2. Малоцінні та швидкозношувані предмети – це засоби праці, що використовуються протягом терміну не більше одного року або операційного циклу, зокрема інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо. Малоцінні і швидкозношувані предмети відрізняються від малоцінних необоротних матеріальних активів строком їх корисного використання або точніше їх місцем в операційному циклі підприємства: ті предмети, що повністю споживаються у межах одного циклу або одного року експлуатації входять до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів, а ті, що беруть участь у декількох операційних циклах або експлуатуються довше, ніж один рік, входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

2.1.3. Поточні біологічні активи – це біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

2.1.4. Продукти праці – це готова продукція підприємства, тобто

продукція, обробка якої закінчена і котра пройшла випробування, приймання, укомплектування відповідно до договорів із замовниками, і відповідає технічним умовам і стандартам.

2.1.5. Товари – об'єкти, що придбані та зберігаються для перепродажу.

2.2. Кошти в поточних розрахунках чи поточна дебіторська заборгованість – це заборгованість різних юридичних і фізичних осіб підприємству, що виникає в результаті продажу товарів і надання послуг у кредит, а також інша заборгованість, погашення якої очікується протягом одного року або операційного циклу.

Дебітори – це юридичні та фізичні особи, що мають боргові зобов'язання перед підприємством.

Розмежують різні види дебіторської заборгованості, зокрема такі.

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги – це заборгованість покупців за реалізовану їм продукцію, товари для перепродажу, послуги тощо, крім заборгованості, що забезпечена векселем.

Стосовно дебіторської заборгованості покупців необхідно зазначити таке: вірогідною є ситуація, що не вся сума цієї заборгованості буде реально погашена внаслідок неплатоспроможності окремих покупців чи за інших причин. Тому, якщо така небезпека існує, не можна визнавати всю суму дебіторської заборгованості активом. У зв'язку з цим виникає необхідність скоригувати суму дебіторської заборгованості покупців на очікувану суму несплати боргів. Підприємство вивчає фактичні втрати від неповернення боргів у минулому і резервує суми на погашення аналогічних втрат у майбутньому, внаслідок чого виникає такий об'єкт обліку як "резерв сумнівних боргів".

Заборгованість за векселями, що одержані – заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи і надані послуги, що забезпечена векселем.

Вексель – це безумовне письмове зобов'язання сплатити певну суму протягом певного часу чи у встановлений термін на користь пред'явника векселя.

Дебіторська заборгованість за розрахунками – це дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, пов'язана із переплатою в бюджет податків, зборів і платежів; заборгованість за виданими авансами; заборгованість за нарахованими доходами (процентами, дивідендами), що підлягають отриманню; поточна дебіторська заборгованість робітників підприємства за різними операціями (наприклад, за товари, що придбані в кредит) та інша поточна дебіторська заборгованість. До іншої поточної дебіторської заборгованості, наприклад, належить дебіторська заборгованість підзвітних осіб – заборгованість працівників підприємства по сумах, що видані їм під звіт на господарські або командировочні витрати за умови обов'язкового звіту про їхнє використання тощо.

2.3. Поточні фінансові інвестиції – це інвестиції, що легко реалізуються і призначені для утримання протягом строку, що не перевищує один рік. По суті – це різні цінні папери, що придбані підприємством на термін не більше одного року (акції, облігації та інше). Слід звернути увагу, що ті самі за суттю об'єкти (наприклад, придбані акції) можуть бути враховані і як поточні фінансові інвестиції, і як довгострокові фінансові інвестиції, усе визначається винятково метою інвестування і терміном, на який придбані відповідні цінні папери.

2.4. Грошові кошти являють собою: грошові кошти в касі, на поточних рахунках у банку в національній і іноземній валютах, на інших рахунках у банку та інші грошові кошти.

Грошові кошти в касі – певна сума готівки в національній та іноземній валютах, що знаходиться безпосередньо на підприємстві.

На поточних рахунках у банку зберігається основна маса тимчасово вільних коштів підприємства в національній та іноземній валютах. Із поточних рахунків здійснюється більшість розрахунків підприємства. Це – безготівкові розрахунки.

На інших рахунках у банках знаходяться кошти спеціального призначення, наприклад, кошти, виділені на утримання дитячих дошкільних

установ або кошти спеціально спрямовані на розрахунок з конкретним постачальником згідно з виставленим акредитивом тощо.

Інші грошові кошти – це грошові документи, що знаходяться в касі підприємства, наприклад, поштові марки, оплачені проїзні квитки, оплачені путівки в санаторії тощо і грошові кошти в дорозі – суми грошей, внесені в каси банків, ощадні каси, поштові відділення для їх наступного зарахування на поточні рахунки підприємства.

Грошові кошти можуть бути представлені в національній або іноземній валютах, але в будь-якому випадку вони перераховуються в національну валюту за курсом НБУ.

3. Окремою групою активів підприємства є ***витрати майбутніх періодів*** – витрати, що оплачені в звітному періоді, але відносяться до наступних періодів, наприклад, сплачена наперед орендна плата, страховка, витрати на підписку періодичних видань, торговий патент тощо. Цей вид активів відокремлюється тому, що в його складі можуть ураховуватися як оборотні, так і необоротні активи, тобто витрати, що стосуються безпосередньо наступного звітного періоду, та витрати, що мають відношення до наступних періодів.

4. Окремою групою активів також постають ***необоротні активи для продажу та групи вибуття, утримувані для продажу*** – в даній групі враховуються необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи тощо), якщо:

- економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;

- вони готові до продажу у їх теперішньому стані;

- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;

- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;

- здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт продажу, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Отже, розглянутий склад активів підприємства свідчить про те, що за своєю суттю вони являють собою різні види економічних ресурсів, що належать підприємству.

Пасиви підприємства

На питання, звідки беруться ресурси, за рахунок чого вони формуються, відповідає **класифікація господарських засобів за джерелами їх формування та цільовим призначенням (пасивів).**

Раніше мова йшла про те, що для початку господарської діяльності необхідно сформувати стартовий капітал. Надалі підприємство набуває можливість додатково залучати кредити банку або придбавати ресурси в борг. Тут і криється відповідь на поставлене запитання: активи підприємства можуть бути сформовані за рахунок двох найважливіших джерел: власного капіталу і зобов'язань перед іншими підприємствами й особами, тобто залученого або запозиченого капіталу. Отже, другою групою об'єктів обліку виступають **джерела формування активів - капітал і зобов'язання.**

Поняття «капітал» у житті звичайно сприймається як «власність». Так, права кожного власника на майно підприємства і на участь у його прибутку визначаються часткою вкладених коштів. У момент створення підприємства його капітал втілюється у внесених засновниками активах і оцінюється за вартістю всього майна підприємства. На цьому етапі, коли підприємство ще не має зовнішньої заборгованості, **власний капітал** дорівнює сумі активів:

Власний капітал = Активи (економічні ресурси)

У процесі господарської діяльності підприємство здійснює операції, що призводять до виникнення у нього різноманітних зобов'язань перед юридичними і фізичними особами, наприклад, заборгованості постачальникам за придбані матеріали, заборгованості працівникам із

заробітної плати, заборгованості бюджету з нарахованих податків тощо .

Отже, **зобов'язання** – це заборгованість підприємства, що виникла в результаті минулих подій, погашення якої в майбутньому, як передбачається, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Визначення зобов'язань базується на таких основних положеннях:

1. Зобов'язання існують на даний момент і є результатом минулих господарських операцій або подій, наприклад, заборгованість перед постачальниками виникає внаслідок здійснення операції придбання матеріалів та ін.

2. Зобов'язання пов'язані з необхідністю майбутніх платежів із метою зберігання господарських зв'язків підприємства, бо підприємство не може довгий час зовсім не розраховуватися зі своїми контрагентами – постачальниками, робітниками, бюджетом тощо.

3. Під час погашення зобов'язань підприємство, як правило, віддає ресурси – грошові кошти, матеріальні ресурси тощо, що втілюють у собі економічні вигоди.

Під час розподілу прибутку підприємства або його майна в процесі ліквідації погашення зобов'язань завжди має пріоритет у порівнянні з вимогами власників, тому реальний **власний капітал** звичайно представляється як частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Якщо в момент створення підприємства облікова формула має такий вигляд:

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи}$$

Згодом вона трансформується у формулу:

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання}$$

Розгорнута класифікація джерел формування пасивів має такий склад.

1. Власний капітал – це власні джерела фінансування підприємства, що вкладені його засновниками без визначеного строку їх повернення, накопичені суми реінвестованого прибутку протягом строку функціонування

підприємства та інші власні джерела.

Власний капітал включає статутний капітал, що визначається в установчих документах і підлягає обов'язковій реєстрації, і різні інші види власного капіталу, що не підлягають реєстрації – додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілені прибутки тощо. Отож, до складу власного капіталу входять:

1.1. Статутний капітал – є основним джерелом власних коштів підприємства. Його розмір фіксується в установчих документах, затверджується зборами засновників і складається з внесків у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах.

Для державних підприємств статутний капітал являє собою вартість майна, що виділена підприємству із загальнодержавних фондів.

В акціонерному товаристві статутний капітал відображає колективну власність акціонерів, частка кожного в якій визначається вартістю акцій, що йому належать. Акція – це цінний папір, що засвідчує пайову участь у статутному капіталі акціонерного товариства, регламентує право на участь в управлінні ним і надає право кожному власнику на одержання частини прибутку у вигляді дивіденду. Вартість, що зазначена в акції і характеризує суми реально внесених у статутний капітал товариства коштів, називається номінальною вартістю акції.

Однак акції можуть продаватися на біржовому ринку за більш високою ціною, ніж їх номінальна вартість, у результаті цього виникає так званий додатковий вкладений капітал.

У зв'язку з тим, що час створення статутного капіталу, тобто прийняття рішення про випуск акцій і оголошення підписки на них і час фактичного надходження внесків засновників може не співпадати, з'являється такий специфічний об'єкт обліку, як "**неоплачений капітал**" – сума заборгованості власників за внесками в статутний капітал. Ця сума вираховується під час визначення реального власного капіталу підприємства, оскільки вона не є фактично внесеною.

Аналогічно власний капітал зменшується за рахунок так званого "**вилученого капіталу**" – фактичної вартості акцій власної емісії чи часток, що викуплені товариством у його засновників. Вилучений капітал характеризує кошти, що вилучені з обороту підприємства його засновниками під час викупу акцій, часток тощо.

1.2. Додатковий вкладений капітал – це сума, на яку вартість продажу випущених акцій перевищує їх номінальну вартість.

1.3. Інший додатковий капітал – це різні інші види власного капіталу, зокрема вартість безкоштовно отриманих підприємством необоротних активів від інших юридичних і фізичних осіб, суми дооцінки необоротних активів підприємства – нематеріальних активів, основних засобів тощо.

1.4. Резервний капітал являє собою суми резервів, що створюються підприємством відповідно до законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку. Резервний капітал створюється на випадки покриття непередбачених витрат, на випадок виплати дивідендів по привілейованих акціях, на виплату боргів підприємства при його ліквідації тощо.

1.5. Нерозподілений прибуток – це сума чистого прибутку, що залишається на підприємстві після виплати дивідендів власникам і формування резервного капіталу. У свою чергу чистий прибуток визначається як різниця між загальною сумою доходів підприємства від усіх видів діяльності і сумою його витрат з урахуванням витрат на сплату податку на прибуток.

Наявність прибутку свідчить про ефективне використання ресурсів підприємства. При їх неефективному використанні має місце непокритий збиток, що виникає через перевищення витрат підприємства над загальною сумою його доходів.

2. Зобов'язання. Поряд із власним капіталом підприємства можуть використовувати тимчасово залучені кошти інших підприємств, організацій та осіб, стосовно котрих виникають зобов'язання. Зобов'язання можна

класифікувати в залежності від терміну їх погашення. За цією ознакою виділяють: довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, умовні (забезпечені) зобов'язання, за якими точні терміни погашення і суми ще не визначені.

2.1. Довгострокові зобов'язання – це зобов'язання, що будуть погашені в термін, який перевищує тривалість операційного циклу підприємства або 12 місяців, починаючи з дати складення балансу. До них відносяться довгострокові кредити банків, інші довгострокові фінансові зобов'язання та інші довгострокові зобов'язання.

Довгострокові кредити банків – суми заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, що не є поточним зобов'язанням. Кредити видаються під матеріальне забезпечення і під певний відсоток, мають зворотний характер. Довгострокові кредити звичайно даються для здійснення капітальних інвестицій у будівництво, придбання основних засобів та на інші цілі.

Інші довгострокові фінансові зобов'язання – суми довгострокової заборгованості підприємства відносно зобов'язань, що виникають у зв'язку з залученням запозичених коштів (крім кредитів банку), на які нараховуються проценти. До інших довгострокових фінансових зобов'язань належить, наприклад, заборгованість за довгостроковими облігаціями, що були випущені підприємством.

Інші довгострокові зобов'язання – це, наприклад, суми довгострокових зобов'язань за договорами фінансової оренди необоротних активів.

2.2. Поточні зобов'язання – це зобов'язання, що будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або 12 місяців з дати складення балансу. До поточних зобов'язань, наприклад, відносяться: заборгованість банку з короткострокових кредитів, поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, поточна заборгованість за вексями виданими, кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги, поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом, із страхування, з оплати праці

робітникам тощо.

Короткострокові кредити – це суми поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками. Короткострокові кредити, також як і довгострокові, видаються під матеріальне забезпечення, під відсотки на зворотній основі, але на термін до одного року. Вони, як правило, використовуються для придбання виробничих запасів тощо.

Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями – сума довгострокових зобов'язань, що підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати складення балансу.

Поточна заборгованість за векселями виданими – сума заборгованості, на яку підприємство видало векселя постачальникам, підрядчикам та іншим кредиторам у забезпечення поставок товарів, робіт, послуг.

Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги виникає у зв'язку з придбанням підприємством у постачальників і підрядчиків матеріальних цінностей, виконаних робіт й послуг, крім тієї заборгованості, що забезпечена векселями.

У цілому кредиторська заборгованість являє собою заборгованість підприємства іншим юридичним і фізичним особам, тобто кредитори – це особи, перед якими підприємство має борги.

Поточні зобов'язання за розрахунками складаються із сум поточної заборгованості за отриманими авансами, нарахованими податками і платежами бюджету і позабюджетним фондам, заборгованості за всіма видами страхування, заборгованості працівникам з нарахованої їм заробітної плати, заборгованості учасникам по сумах нарахованих їм дивідендів тощо.

Окрему групу поточних зобов'язань становлять зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу – а саме кредиторська заборгованість, що відноситься до необоротних активів і груп вибуття, що підлягають продажу. Цей об'єкт з'являється лише тоді, коли продажу підлягає комплекс необоротних активів і зобов'язань у цілому,

наприклад, дочірнє підприємством за всіма його активами і зобов'язаннями.

2.3. Умовні зобов'язання (забезпечення). У процесі діяльності підприємства, крім довгострокових і поточних зобов'язань, можуть виникнути деякі умовні чи забезпечені зобов'язання, за якими сума і терміни погашення ще точно не визначені. Наприклад, до умовних відносяться гарантійні зобов'язання, оскільки зобов'язання провести ремонт продукції на гарантійному обслуговуванні виникне лише за умови поломки протягом гарантійного терміну служби. Сума зобов'язання при цьому буде визначена сумою витрат, необхідних для усунення дефектів. Підприємство припускає можливість виникнення подібних зобов'язань і резервує суми на їхнє погашення. Саме тому ці зобов'язання зветься **умовними чи забезпеченими**. У складі умовних зобов'язань відображаються нараховані в звітному періоді суми майбутніх витрат і платежів, розмір яких може бути визначений лише шляхом попередніх, прогнозних, експертних оцінок.

3. Особливою групою об'єктів у складі джерел господарських засобів є **доходи майбутніх періодів**. Доходами майбутніх періодів є суми доходів, що отримані підприємством у поточному звітному періоді, але стосуються наступних звітних періодів. На момент фактичного отримання таких доходів зобов'язання виконати роботи, надати послуги тощо ще не виконані в повній мірі і не проведені відповідні цим доходам витрати. Саме тому вони визнаються як доходи майбутніх періодів.

Прикладом таких доходів є отримані авансом доходи від орендних операцій. На момент отримання авансом орендної плати підприємство-орендар ще не використало своє право оренди, а витрати по оренді орендодавцем не були понесені, отож сума орендної плати ще не є заробленою і не може бути визнана як дохід звітного періоду.

Доходами майбутніх періодів є також нараховані відсотки за фінансовими інвестиціями – облігаціями, довгостроковими векселями, які відносяться до майбутніх звітних періодів тощо.

Розглянуті в попередньому викладенні дві великі групи об'єктів

обліку – господарські засоби за складом і розміщенням і господарські засоби за джерелами формування і цільовим призначенням, тобто активи і пасиви – нерозривно взаємопов'язані між собою. Дійсно, за суттю це одні й ті ж самі ресурси, але представлені, з одного боку, як реальні об'єкти, складові частини майна підприємства, з іншого боку, як носії прав власності окремих юридичних або фізичних осіб.

Господарські процеси. Підприємство не просто володіє певними ресурсами, має у своєму розпорядженні власний капітал і несе зобов'язання, воно створюється для того, щоб здійснювати необхідну суспільству і власникам діяльність, у межах якої протікають господарські процеси, що також постають об'єктами обліку.

У загальному вигляді склад основних господарських процесів показано на рис. 4.2.

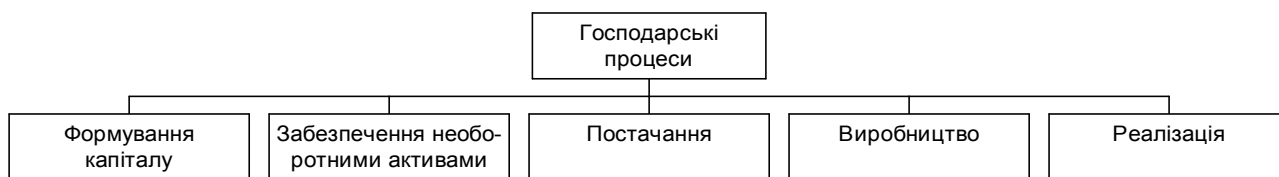


Рис. 4.2. Основні господарські процеси

Економічним змістом окремих господарських процесів, що відбуваються у межах основних видів діяльності підприємства, є те, що в ході їх здійснення завжди виникають різноманітні витрати, у ряді випадків з'являються доходи, а у кінцевому підсумку формується фінансовий результат (прибуток або збиток).

При цьому під **витратами** розуміється зменшення економічних вигод у вигляді вибуття з підприємства активів або збільшення його зобов'язань, що ведуть до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Під **доходами** у свою чергу розуміють збільшення економічних вигод у вигляді надходження на підприємство активів або зменшення його зобов'язань, що ведуть до збільшення власного капіталу (за винятком росту

капіталу за рахунок внесків власників).

Фінансовий результат від здійснення діяльності являє собою різницю між сумою доходів і витрат за певним видом діяльності.

4.3. Типи господарських операцій, що викликають зміни в об'єктах бухгалтерського обліку

На кожному підприємстві в процесі господарської діяльності здійснюється значна кількість різноманітних господарських операцій. Під впливом кожної з них відбуваються ті або інші зміни в стані окремих об'єктів бухгалтерського обліку. Але всі можливі господарські операції за їх впливом на об'єкти обліку підрозділяються на **чотири типи**, які у свою чергу можна об'єднати у дві групи (рис. 4.3):

- господарські операції, що не впливають на загальну суму ресурсів підприємства та їх джерел, а лише вносять зміни в їхню структуру;
- господарські операції, що впливають на загальну суму ресурсів підприємства та їх джерел.

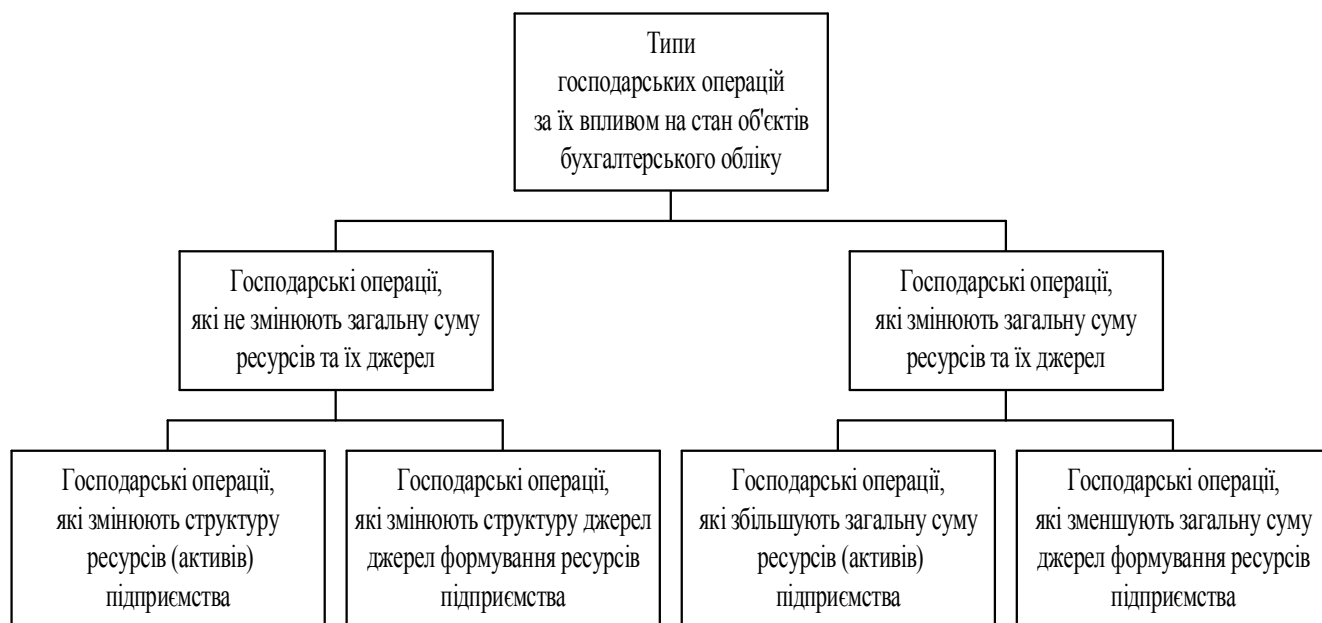


Рис. 4.3. Типи господарських операцій за їх впливом на стан об'єктів обліку

До першої групи належать господарські операції, які: змінюють лише структуру ресурсів (активів) підприємства або структуру джерел формування ресурсів (пасивів) підприємства; до другої – ті, що змінюють загальну суму і відповідно структуру ресурсів підприємства та їх джерел у бік збільшення, і ті, що змінюють загальну суму та відповідно структуру ресурсів підприємства та їх джерел у бік зменшення.

До операцій першого типу належать господарські операції, які викликають рівновеликі протилежні зміни тільки в структурі ресурсів. Ці операції пов'язані з переходом засобів з однієї форми до іншої, з переміщенням ресурсів тощо, при тому збільшення ресурсів одного виду відбувається за рахунок зменшення ресурсів іншого виду, таким чином загальна сума ресурсів не змінюється.

Приклад 1. Випущено з виробництва готову продукція за фактичною собівартістю 50000 грн. Унаслідок цієї операції відбудуться зміни лише у складі ресурсів, що пов'язані з їх переходом з однієї форми в іншу. Дійсно, сутність операції полягає в тім, що зменшаться витрати у незавершеному виробництві на 5000 грн., а на складі підприємства стане більше готової продукції на ту ж суму. Загальна сума ресурсів не зміниться. Балансове рівняння не порушиться.

Приклад 2. Одержано гроші в касу з поточного рахунка у банку за чеком для сплати заробітної плати робітникам підприємства – 10000 грн. Унаслідок цієї операції відбудеться переміщення ресурсів у господарстві, зміни також будуть торкатися лише їхнього складу. Операція приведе до зміни у стані двох об'єктів обліку: сума грошових коштів на рахунку у банку зменшиться на 10000 грн., а сума готівки в касі збільшиться на 10000 грн. Загальна сума активів не зміниться. Балансове рівняння не порушиться.

До операцій даного типу належать також такі та інші операції:

- зі складу відпущено основні матеріали на виробництво продукції: зменшуються виробничі запаси на складі та збільшуються

витрати у незавершеному виробництві; відбувається перехід ресурсів з однієї форми в іншу;

- видано гроші з каси під звіт на відрядження: зменшується сума готівки в касі та збільшується заборгованість підзвітних осіб підприємству, відбувається переміщення ресурсів;

- внесені гроші з каси на поточний рахунок у банк: зменшується сума готівки в касі підприємства та збільшується сума на поточному рахунку, відбувається переміщення ресурсів.

До операцій другого типу відносяться ті операції, які викликають рівновеликі протилежні зміни тільки в структурі джерел формування ресурсів. Ці операції можуть викликати лише зміни в структурі власного капіталу або зобов'язань, а можуть водночас торкатися як власного капіталу, так і зобов'язань.

Приклад 1. Наприкінці звітного періоду частина прибутку в сумі 3000 грн. спрямовується на збільшення резервного капіталу. В результаті цієї операції відбудуться зміни в структурі власного капіталу, зокрема, сума прибутку підприємства зменшиться на 3000 грн., а сума резервного капіталу збільшиться на ту ж суму. Загальна сума джерел формування ресурсів не зміниться, балансове рівняння не порушиться.

Приклад 2. Унаслідок відсутності вільних коштів на поточному рахунку заборгованість постачальникам за матеріали у сумі 4000 грн. сплачена шляхом одержання короткострокової позики банку. Внаслідок цієї операції відбудуться зміни в структурі зобов'язань: з одного боку, зменшиться кредиторська заборгованість постачальникам за матеріали на 4000 грн., з другого, - збільшиться заборгованість банку з короткострокової позики на відповідну суму. Загальна сума джерел формування ресурсів не зміниться, балансове рівняння не порушиться.

До операцій даного типу належать також такі та інші операції:

- утримано прибутковий податок з заробітної плати робітників: зменшується заборгованість робітникам з оплати праці та збільшується

заборгованість бюджету з податків, відбуваються зміни в структурі зобов'язань підприємства;

- наприкінці звітної періоду частина прибутку спрямовується на збільшення статутного капіталу: зменшується сума прибутку та збільшується сума статутного капіталу, відбуваються зміни в структурі власного капіталу підприємства;

- утримано із заробітної плати робітників у Пенсійний фонд: зменшується сума заборгованості робітникам з оплати праці та збільшується сума заборгованості підприємства Пенсійному фонду, відбуваються зміни у складі зобов'язань.

До операцій третього типу належать господарські операції, які викликають одночасне збільшення ресурсів (активів) підприємства та їх джерел на одну й ту ж суму. До цього типу відносяться господарські операції, які викликають одночасне збільшення ресурсів та їх джерел на одну й ту ж суму. Вони відображують залучення коштів в економічний обіг за рахунок або вкладень власників, або запозичених коштів.

Приклад. Надійшли від постачальника та оприбутковані на склад матеріали на суму 10000 грн. Унаслідок цієї операції відбудеться збільшення як ресурсів, так і джерел їх формування на 10000 грн. З одного боку, збільшаться залишки виробничих запасів на складі підприємства на 10000 грн., з іншого, – на цю ж суму збільшиться заборгованість постачальникам за отримані матеріальні ресурси. Підприємством додатково залучено коштів на 10000 грн. за рахунок збільшення поточних зобов'язань. Балансове рівняння між загальною сумою активів і джерел їх формування не порушиться.

До операції даного типу належать також такі та інші операції:

- отримано на поточний рахунок короткострокова позика у банку: збільшується сума грошей на поточному рахунку і збільшується заборгованість банку з короткострокової позики;

- нараховано заробітну плату виробничим робітникам: збільшується сума витрат у незавершеному виробництві і збільшується заборгованість

виробничим робітникам з оплати праці.

До четвертого типу належать господарські операції, які викликають одночасне зменшення ресурсів та їх джерел на одну й ту ж суму.

Приклад. З поточного рахунка перераховано 10000 грн. у погашення заборгованості постачальникам за раніше отримані від них матеріали.

Приклад. З поточного рахунка перераховано 10000 грн. у погашення заборгованості постачальникам за раніше отримані від них матеріали. Внаслідок цієї операції відбудеться зменшення ресурсів і джерел їх формування на 10000 грн. Зменшиться сума грошей на поточному рахунку і зменшиться кредиторська заборгованість постачальникам за матеріали. З підприємства вилучено коштів на 10000 грн. Балансове рівняння не порушиться.

До операцій даного типу належать також такі та інші операції:

- виплачена з каси заробітна плата робітникам: зменшується сума готівки в касі і зменшується заборгованість робітникам з оплати праці;

- з поточного рахунка погашено заборгованість банку з короткострокової позики: зменшуються залишки грошей на поточному рахунку і зменшується заборгованість бюджету з короткострокової позики;

- з поточного рахунка погашено заборгованість бюджету з податків: зменшується сума грошей на поточному рахунку і зменшується заборгованість бюджету з податків.

Таким чином, господарські операції першого типу викликають зміни в структурі активів підприємства, операції другого типу – в структурі джерел формування активів, третього типу – викликають залучення коштів у господарство, четвертого типу – вилучення коштів з господарства.

Характер впливу господарських операцій різного типу на стан об'єктів бухгалтерського обліку показано у табл. 4.1.

Розглянуті чотири типи операцій охоплюють усі можливі варіанти змін в об'єктах бухгалтерського обліку, при цьому кожна господарська операція завжди викликає зміни в двох об'єктах обліку на одну й ту ж суму, але

рівняння між загальною сумою активів та їх джерел ніколи не порушується.

Таблиця 4.1

Вплив господарських операцій на стан об'єктів бухгалтерського обліку

Тип господарської операції	Ресурси	Джерела формування ресурсів	Характер впливу господарських операцій
01	02	03	04
1	+ –	0	Загальна сума ресурсів і джерел не змінюється, рівняння не порушується
2	0	+ –	Загальна сума ресурсів і джерел не змінюється, рівняння не порушується
3	+	+	Загальна сума ресурсів і їх джерел збільшується, рівняння не порушується
4	–	–	Загальна сума ресурсів і їх джерел зменшується, рівняння не порушується

4.4. Питання до роздумів і дискусій

У вітчизняній літературі з питань теорії бухгалтерського обліку до останнього часу був розповсюджений підхід, відповідно до якого у складі об'єктів обліку відокремлювалися дві групи: **господарські засоби**; **господарські процеси**.

Стосовно першої групи об'єктів, до якої входять активи та джерела їх формування, тобто власний капітал і зобов'язання, невизначених питань практично немає.

Дискусійними є питання визначення другої групі об'єктів, тобто господарських процесів. У межах загальноприйнятого підходу у складі господарських процесів виділяють: постачання, виробництво, збут.

В основі цього підходу лежить відоме положення К.Маркса: "Ці моменти або фази суспільного виробництва так чи інакше проявляються в

господарській діяльності і виступають як об'єкти бухгалтерського обліку у вигляді господарських процесів".

Однак, по-перше, визначені господарські процеси не розкривають усієї різноманітності господарських операцій, що відбуваються на будь-якому підприємстві. Наприклад, операції, пов'язані з придбанням основних засобів та нематеріальних активів, зі здійсненням фінансових інвестицій, придбанням та реалізацією іноземної валюти тощо не потрапляють до жодного з перелічених процесів. За суттю процеси постачання, виробництва і реалізації охоплюють господарські операції, що відбуваються в межах так званої основної операційної діяльності підприємства.

Але, крім основної операційної діяльності, будь-яке підприємство здійснює також інвестиційну, фінансову, іншу операційну діяльність, до того ж, можуть виникнути так звані надзвичайні операції, в межах яких також рухаються об'єкти обліку.

По-друге, оскільки фактично зміст усіх процесів може бути зведено до того, що в їх межах відбувається рух господарських засобів (активів та їх джерел), а також виникають нові об'єкти – витрати, доходи і кінцевий фінансовий результат, постає питання: чи є об'єктами обліку процеси самі по собі, чи ними постають власно активи, капітал, зобов'язання, витрати, доходи і результати діяльності. При цьому об'єктом обліку постає не сам по собі процес постачання, а вартість придбаних виробничих запасів, сума транспортно-заготівельних витрат, заборгованість постачальникам за придбані матеріальні цінності тощо, тобто різноманітні активи та їх джерела.

Процес виробництва може бути також представлений як сукупність операцій з формування витрат за економічними елементами та статтями собівартості продукції, що виробляється, і саме ці витрати постають об'єктами обліку. Не є об'єктом обліку і абстрактний процес реалізації продукції. Під час збуту об'єктами постають: собівартість реалізованої продукції, дохід від реалізації продукції, фінансовий результат від цієї операції тощо. Отже, у обліку відображається рух конкретних видів ресурсів

і їх джерел, виникнення витрат, доходів і результатів. Тоді система об'єктів бухгалтерського обліку в самому загальному вигляді може бути представлена таким чином (рис. 4.4).



Рис. 4.4. Система об'єктів бухгалтерського обліку

У межах такого підходу постає необхідність групування витрат, доходів і результатів за видами діяльності. Необхідно відмітити, що ця проблема набула особливого значення у зв'язку з тим, що саме групування показників обліку за видами діяльності покладено в основу побудови форм фінансової звітності в Україні.

ТЕМА 5. МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО ЕЛЕМЕНТИ. СТАДІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ

5.1. Сутність методу бухгалтерського обліку.

5.2. Елементи методу бухгалтерського обліку.

5.3. Предметно-методологічна цілісність облікового процесу.

Вивчення теми дає змогу

отримати знання

-про національні стандарти та нормативні документи, що регулюють основи ведення обліку та порядок складання звітності;

-розуміти взаємозв'язок облікових процесів;

-використовувати прийоми методу бухгалтерського обліку на кожній конкретній стадії обліку;

-критично оцінювати стан та перспективи розвитку національної системи обліку;

набути навички

-уміти застосовувати порядок здійснення процесу збору та обробки інформації за кожним господарським фактом;

-групувати та зводити інформацію в узагальнені показники про господарську діяльність;

-використовувати отриману інформацію у процесі планування діяльності господарюючого об'єкта;

-приймати відповідні управлінські рішення;

оволодіти вміннями

-необхідними для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;

-поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;

-придбати необхідні знання, вміння та навички для подальшого освоєння дисципліни «Бухгалтерський облік».

Ключові слова: метод бухгалтерського обліку, елемент методу бухгалтерського обліку, документування; інвентаризація, грошова оцінка;

калькулювання; система рахунків; подвійний запис; балансове узагальнення; звітність, вартісне вимірювання.

5.1. Сутність методу бухгалтерського обліку

Як кожна наука, бухгалтерський облік має свій метод. У перекладі з грецької мови «метод» означає дослідження, тому можна стверджувати, що метод бухгалтерського обліку означає спосіб дослідження явищ, які відбуваються у господарській діяльності. Він забезпечує вирішення головних завдань бухгалтерського обліку з метою отримання, обробки та видачі облікової інформації для задоволення потреб її користувачів.

Метод бухгалтерського обліку дає змогу відображати рух і стан економічних об'єктів, які складають його предмет. Рісосою, що відрізняє бухгалтерський облік від інших видів господарського обліку, є послідовна системність їх відображення.

Розкриваючи економічну характеристику суспільного виробництва, бухгалтерський облік не може обмежуватися тільки відображенням виробничих відносин. В основі розвитку останніх лежать продуктивні сили суспільства, які тісно пов'язані з багатьма об'єктами бухгалтерського обліку. Тому в обліку, в особливості при деталізації узагальнюючих вартісних облікових показників, наводяться деякі характеристики продуктивних сил. З іншого боку, в бухгалтерському обліку відображаються і господарсько-правові відносини, які накладають свій відбиток на методологію бухгалтерського обліку.

Розбіжності у складі та характеристиці господарських засобів викликають необхідність об'єднання їх у однорідні групи (основні засоби, виробничі запаси, грошові кошти, тощо) і організації обліку по кожній групі. Рух господарських засобів відбувається у вигляді чисельних господарських операцій. Зміни активів, власного капіталу та зобов'язань господарства можна фіксувати у інформаційній системі тільки шляхом спостережень і

відображення даних про ці операції та факти. Виникає потреба, відобразити в бухгалтерському обліку кожен господарський факт у взаємному зв'язку із змінами, що відбуваються під його впливом у відповідних господарських засобах, групувати та зводити ці дані в узагальнені показники про господарську діяльність. Таким чином, рух господарських засобів повинен знаходити в бухгалтерському обліку взаємопов'язане відображення.

У бухгалтерському обліку фіксуються не тільки суто економічні, але й господарсько-правові відносини, які виникають у зв'язку з рухом об'єктів бухгалтерського обліку та дією суб'єктів, які здійснюють господарську діяльність. Для бухгалтерського обліку має значення юридичний доказ інформації. Це відбивається на характеристиці методу, на складі та змісту його способів.

Отже, *метод бухгалтерського обліку* – це сукупність способів, що забезпечують отримання, обробку та видачу облікової інформації з метою використання її в процесі управління.

Бухгалтерський облік вивчає свій предмет за допомогою таких методів:

- хронологічне і систематичне спостереження;
- вимірювання господарських засобів і процесів;
- реєстрація та класифікація даних з метою систематизації;
- узагальнення отриманої інформації з метою звітності.

Застосування наведених вище методів дає змогу одержувати відповідну інформацію про господарську діяльність для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

5.2. Елементи методу

Облікові дані формуються за допомогою відповідних інструментів – прийомів. Окремий прийом обліку називається *елементом методу бухгалтерського обліку*. До елементів методу відноситься:

- документування;

- інвентаризація,
- грошова оцінка;
- калькулювання;
- система рахунків;
- подвійний запис;
- балансове узагальнення;
- звітність.

Дані інструменти (прийоми) забезпечують технологію облікового процесу – трансформацію інформації про окремі господарські операції в різноманітну інформацію для ефективного управління.

Документування – це спосіб первинної реєстрації фактів господарської діяльності для безперервного відображення їх у поточному обліку. Документування або складання документів є одним із ключових елементів методу бухгалтерського обліку, тому що документи є підставою для подальшого групування первинної інформації в бухгалтерському обліку і дають можливість здійснювати контроль над виконанням господарської операції.

Безперервне документування первинної інформації про предмет обліку означає, що всі без винятку дані про факти господарської діяльності та пов'язані з ними зміни в ресурсах і їх джерелах фіксуються письмово у вигляді документів. Унаслідок такого способу первинного фіксування результатів почуттєвого сприйняття людиною здійснених операцій кожний наступний бухгалтерський запис здобуває доведену основу, яка набуває юридичної сили.

Відсутність документів про здійснені факти, а також розбіжності та технічні помилки під час складання документів призводять до того, що інформаційна модель про процеси, ресурси і джерела їх формування може бути не цілком відповідною їх дійсному стану. Щоб поновити відповідність, періодично перевіряють та документують наявність тих чи інших ресурсів. Тому можна сказати, що періодичне проведення *інвентаризації* – це спосіб виявлення тих фактів, стосовно предмета обліку, які з тих чи інших причин

не були зафіксовані у первинних документах і облікових моделях. Так, наприклад, не може бути задокументовано процес природного зменшення виробничих запасів унаслідок випаровування, утруски, викрадення. Виникають також випадки втрати документів до надходження їх до бухгалтерії. Інвентаризація не тільки сприяє реальності бухгалтерської інформації, але й забезпечує контроль за збереженням власності підприємств.

Наступним елементом методу бухгалтерського обліку є *грошова оцінка* – спосіб грошового вимірювання господарських засобів. Він потрібен для порівнювання різних об'єктів обліку. Так, наприклад, не можна скласти між собою у кількісному виразі виробничі запаси, обладнання, приміщення тощо. Задача узагальнення різноманітних об'єктів обліку вирішується з допомогою способу грошової оцінки.

Калькулювання – це спосіб визначення собівартості запасів, продукції, послуг. Іноді калькулювання собівартості стає єдиним доступним прийомом виявлення вартісного складу, так як застосувати інший спосіб оцінки неможливо. Наприклад, витрати на придбання матеріалів складаються з вартості цих матеріалів за договірними цінами та витрат на транспортування, заготовлення, навантаження, розвантаження і т.п.

Система рахунків – є ефективний та зручний спосіб групування і відображення руху однорідних об'єктів обліку. Рахунки є носіями інформації, які раціонально пристосовані до відображення руху і стану окремих видів активів, власного капіталу та зобов'язань підприємств. Вони являють собою своєрідні мікро- моделі економічних об'єктів, і в цьому своєму значенні докорінно відрізняють бухгалтерський облік від оперативного і статистичного.

Кожен господарський факт, який зафіксовано у процесі первинного спостереження, здобуває єдиний вимірювач і взаємозв'язане подвійне відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Так, дані про факт отримання матеріалів зі складу для виробництва продукції повинні бути відображені на двох окремих рахунках, на яких ведеться облік матеріалів та

витрат виробництва; виплата заробітної плати працівникам підприємства знайде відображення також на двох рахунках, один з яких призначено для обліку коштів у касі, другий – для обліку поточних розрахунків з оплаті праці.

Тому наступним елементом методу бухгалтерського обліку є *подвійний запис*. Це спосіб відображення кожної господарської операції водночас на двох взаємопов'язаних рахунках. Він використовується тільки у поєднанні з рахунками, але його роль у бухгалтерському моделюванні економічних об'єктів має виключне значення. Саме подвійний запис перетворює зафіксовані на рахунках дані про окремі об'єкти обліку у вичерпну інформаційну модель кругообігу капіталу, яка у цілому відповідає його реальному стану та є адекватною економічним процесам підприємства.

Подвійний запис є ще одним елементом методу бухгалтерського обліку, що докорінно відрізняє його від інших видів господарського обліку – оперативного і статистичного.

У тісному взаємозв'язку з бухгалтерськими рахунками знаходиться такий елемент методу бухгалтерського обліку, як *балансове узагальнення*. Воно дає змогу створити економічну модель стану активів, власного капіталу та зобов'язань на визначену дату, яка заснована на групуванні та порівнянні активів підприємства та джерел їх формування за допомогою грошової оцінки.

Звітність як елемент методу бухгалтерського обліку являє собою систему підсумкових показників, які надають характеристику господарсько-фінансовій діяльності підприємства. Вона складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів. Звітність може бути внутрішньою, яка використовується для прийняття управлінських рішень, та зовнішньою – статистичною, фінансовою та податковою, що надається органам виконавчої влади, акціонерам, інвесторам.

Елементи методу бухгалтерського обліку, що розглянуті в

попередньому викладені можна згрупувати у чотири підгрупи (рис. 5.1):



Рис.5.1. Склад елементів методу бухгалтерського обліку

- первинне спостереження об'єкта – документування та інвентаризація;
- вартісне вимірювання - оцінка та калькулювання;
- взаємопов'язане відображення первинної інформації – рахунки та подвійний запис;
- балансове узагальнення інформації – баланс та звітність.

Таким чином, метод бухгалтерського обліку використовує прийоми відображення інформації про об'єкти та вивчення всього предмета: документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки та подвійний запис, баланс, звітність. Ці відносно відокремлені методичні прийоми нагляд за об'єктами і створення інформації виступають у нерозривній єдності і тільки у сукупності забезпечують отримання системної інформації бухгалтерського обліку.

5.3. Предметно-методологічна цілісність облікового процесу

Обліковий процес містить у собі відображення господарських операцій, під впливом яких змінюються об'єми, склад ресурсів та їх джерел, виникають витрати підприємства та виявляються результати його діяльності. Таким чином, господарські операції приводять до змін у складі активів, власного капіталу та зобов'язань.

У процесі розвитку бухгалтерського обліку склалася чітка послідовність і логічно витримана процедура відображення економічної інформації. Вона передбачає такі стадії облікового процесу: фіксацію господарських фактів, оцінку, групування первинних даних за системою ознак, уведення результатів групування в систему бухгалтерських рахунків, складення балансу і звітності.

Між визначеними стадіями облікового процесу і елементами методу бухгалтерського обліку існує логічний взаємозв'язок.

На першій стадії облікового процесу відбувається первинне спостереження за об'єктами бухгалтерського обліку та фіксація фактів здійснення господарської діяльності. Перш за все, ці об'єкти мають бути зафіксовані, тобто повинно бути свідчення про їх наявність, зміни, рух. Таким свідченням є документ. На стадії фіксації використовуються такі елементи методу бухгалтерського обліку: документування, інвентаризація, в певних випадках – грошова оцінка.

Далі документи потрапляють до бухгалтерії, де документи перевіряються формально, за суттю, арифметично. Формальна перевірка полягає у визначенні повноти і правильності заповнення всіх реквізитів документів, наявності підписів посадових осіб, відповідності оформлення документів, змісту господарських операцій.

Перевірка за суттю складається у встановленні законності та доцільності господарських операцій, арифметична – у визначенні точності

арифметичних розрахунків, що зроблено у документах. У бухгалтерії також здійснюється друга стадія облікового процесу – оцінка.

Під час опрацювання даних первинних та інших документів відбувається оцінка всіх без винятку господарських операцій. На цій стадії облікового процесу застосовується тільки один елемент методу бухгалтерського обліку – грошова оцінка.

На наступних стадіях облікового процесу таких, як групування первинних даних за системою ознак, введення результатів групування в систему бухгалтерських рахунків, здійснюється подальша обробка первинної інформації. Наприклад, групування даних первинних документів про витрати матеріалів передбачає створення інформації відносно видів діяльності різних підрозділів, видів продукції, робіт та послуг, а також по статтях. За певними, необхідними для створення управлінської інформації ознаками, первинні дані вводяться в систему бухгалтерських реєстрів, підсумкові вартісні показники переносяться з них на бухгалтерські рахунки, що містяться в Головній книзі, на її підставі складається бухгалтерський баланс.

На цій стадії баланс не є однією з форм звітності. Його складання завершує власне обліковий цикл і має метою переконатися в тім, що зберігається рівновага між активами і пасивами. На цих стадіях використовуються такі елементи методу бухгалтерського обліку: документування, калькулювання, рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення.

Останньою стадією облікового процесу є складання звітності. Всі необхідні для звітності дані, що отримані на попередніх стадіях оброблення інформації, переносяться до відповідних звітних документів, одним з яких є бухгалтерський баланс. На цій стадії облікового процесу застосовується лише один елемент методу бухгалтерського обліку – звітність.

Метод бухгалтерського обліку завдяки внутрішнім взаємозв'язкам притаманних йому елементів забезпечує утворення вірогідної інформаційної моделі про об'єкти бухгалтерського обліку, які в сукупності складають процес кругообігу капіталу.

Використання елементів методу на окремих стадіях облікового процесу показано на рис. 5.2.

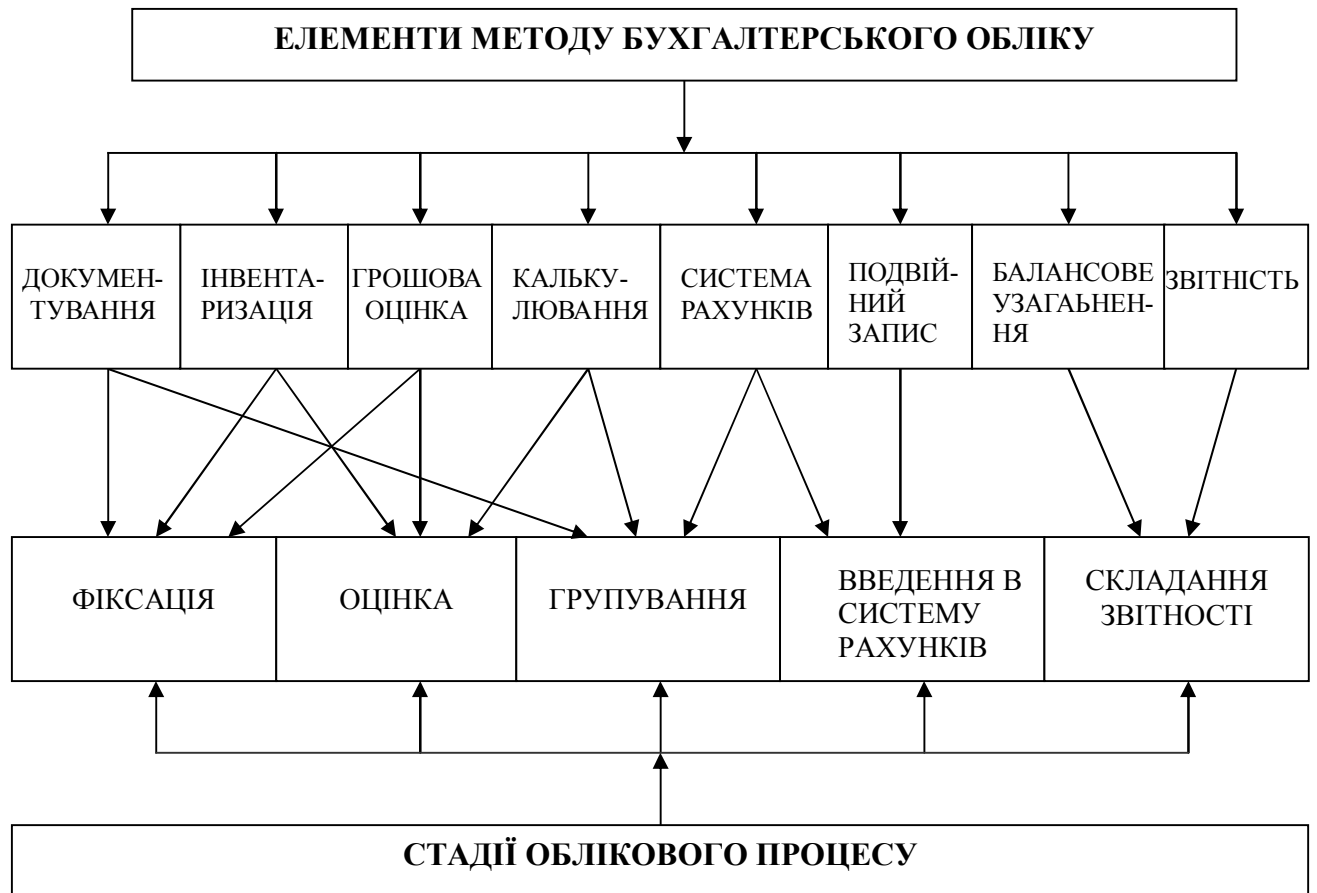


Рис. 5.2. Використання елементів методу на окремих стадіях облікового процесу

ТЕМА 6. ПЕРВИННЕ СПОСТЕРЕЖЕННЯ ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ

6.1. Загальне поняття про документи і первинне спостереження.

6.2. Класифікація документів і інших первинних носіїв облікової інформації.

6.3. Вимоги до змісту й оформлення первинної облікової документації.

6.4. Поняття документообігу і його організації.

6.5. Питання до роздумів і дискусій.

Вивчення теми дає змогу

отримати знання

- з документування об'єктів бухгалтерського обліку;
- знати визначення документів та їх класифікацію;
- знати вимоги до змісту й оформлення первинної облікової документації;
- розрізняти поняття первинних носіїв облікової інформації, первинного спостереження, документування, первинної облікової документації та її оформлення, документообігу;

набути навички

- застосовувати загальноприйняті вимоги, що висуваються до оформлення первинної облікової документації під час документування фактів господарської діяльності;
- розрізняти види первинних документів, інших носіїв облікової інформації за їх класифікаційними ознаками;
- визначати, який саме документ потрібно скласти для документування кожного конкретного факту господарської діяльності підприємства;
- складати первинні документи;
- розрізняти відповідність документа зафіксованій у ньому операції;

оволодіти вміннями

-необхідними для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;

-застосовувати основні законодавчі та нормативні положення для правильного документального оформлення фактів господарської діяльності, складання і подання первинних облікових документів відповідним користувачам;

-складати графіки документообігу з метою їх використання в управлінні підприємством;

-знати основні законодавчі та нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;

-придбати необхідні знання для подальшого освоєння дисципліни «Бухгалтерський облік» в частині застосування таких елементів методу, як первинне спостереження та документування.

Ключові слова: бухгалтерський облік, господарські операції, господарські процеси, документ, документація, документообіг, документування, елементи методу бухгалтерського обліку, облікова інформація, облікова документація, об'єкти обліку, первинне спостереження, первинні носії облікової інформації.

6.1. Загальне поняття про документи і первинне спостереження

У процесі господарської діяльності підприємства відбуваються постійні зміни в складі його активів, капіталу і зобов'язань. Реєстрація таких змін здійснюється робітниками підприємства в результаті первинного спостереження шляхом складання необхідних документів.

Документ являє собою письмовий доказ здійснення господарської операції або письмове розпорядження на право її здійснення. Слово «документ» створене від латинського dokumentum, що означає свідчення, доказ, розпорядження або дозвіл адміністрації (власника) на здійснення

господарської операції. Первинний бухгалтерський документ містить інформацію про господарську операцію і складається в процесі її здійснення або відразу після її завершення. Засіб суцільного і безупинного відображення господарських операцій за допомогою бухгалтерських документів називається *документацією*. Як найважливіший елемент методу бухгалтерського обліку документація служить для первинного спостереження за господарськими операціями і є обов'язковою умовою відображення їх в обліку.

Історично в бухгалтерському обліку під документом розуміється бланк визначеної форми, у якому відображено факт господарської операції. З застосуванням в обліку електронно-обчислювальної техніки для збору й опрацювання інформації поряд із паперовими документами широко використовуються машинні носії облікової інформації. Зміна носіїв первинної інформації, проте, не знизило роль документації як елемента методу бухгалтерського обліку. Від результатів первинного спостереження, своєчасності та якості документації в значній мірі залежить достовірність бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Порядок документального оформлення господарських операцій регламентовано Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.95 р.

Документація грає важливу роль *в управлінні підприємством*:

- містить розпорядження на здійснення господарських операцій для робітників, що виконують ці операції, а також служить обґрунтуванням здійснених ними операцій;
- забезпечує контроль наявності та руху господарських засобів, а також законності та доцільності господарських операцій;
- є юридичним доказом здійснення господарських операцій, а тому використовуються для ревізії, контролю, аналізу господарської діяльності розробки проектів управлінських рішень, а також при розгляді судовими органами господарських позовів.

6.2. Класифікація документів та інших первинних носіїв облікової інформації

Оформлення господарських операцій здійснюється різними за змістом і формою документами. Правильному впорядкуванню і використанню в обліку документів сприяє *класифікація документів* за різноманітних ознаках.

За призначенням документи підрозділяються на: *розпорядчі, виконавчі, бухгалтерського оформлення і комбіновані*.

Розпорядчі – містять розпорядження (наказ) на виконання господарської операції. До них відносяться чек на одержання коштів у банку, платіжні доручення банку на перерахування коштів із поточного рахунка одного підприємства другому, платіжна вимога, наказ про зарахування на роботу й ін. Проте розпорядчі документи не підтверджують факт здійснення господарських операцій, а тому не служать обґрунтуванням для відображення їх в обліку.

Виконавчі – підтверджують факт здійснення господарської операції, а тому служать обґрунтуванням для облікових записів. До них відносяться виписки банку з поточних рахунків у банку про зарахування або списання коштів, авансові звіти, прибуткові ордери й ін. Для виконавців вони є виправданням використання коштів або матеріальних цінностей.

Документи *бухгалтерського оформлення* складаються робітниками бухгалтерії на підставі розпорядчих і виконавчих документів. До них відносяться бухгалтерські довідки, розрахунки, групувальні відомості, картки, розроблювальні таблиці і т.д. Документи бухгалтерського оформлення самостійного значення не мають, вони не відображають безпосередньо господарської операції, а лише служать для узагальнення і більш зручного оформлення інформації первинних документів.

Часто форми використовуваних на практиці документів містять ознаки перерахованих вище типів. Такі документи називаються *комбінованими*. До них відносяться акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення)

основних засобів, вимоги, лімітно-забірні карти, прибуткові та видаткові касові ордери, наряди на виконання робіт та інші.

Так, акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма ОЗ-3), складений комісією, виконує функцію розпорядчого документа, тому що є підставою для введення в експлуатацію (вибуття з експлуатації) об'єкта основних засобів і складання інвентарної картки (форма № 03-1).

У випадку внутрішнього переміщення об'єктів основних засобів з одного підрозділу в іншій формі ОЗ-3 носить функції виконавчого документа для сторони, що отримує об'єкт, і виправдувального для сторони, що передає об'єкт. Після відображення на акті кореспонденції рахунків він виконує функцію документа бухгалтерського оформлення.

Використання комбінованих документів сприяє скороченню кількості документів, полегшує їхнє опрацювання.

За характером документованих операцій розрізняють документи грошові, матеріальні та розрахункові.

Грошовими документами оформляються операції, пов'язані з рухом коштів. До них відносяться прибуткові та видаткові касові ордери, платіжні доручення, банківські чеки і т.п.

Матеріальними документами оформляється рух матеріальних цінностей. До них відносяться накладні, прибуткові ордери, лімітно-забірні карти, вимоги й ін.).

Розрахунковими документами оформляють розрахунки між підприємствами, організаціями й фізичними особами. До них відносяться рахунки, платіжні доручення, платіжні вимоги й ін.

Підприємство, організація

Затверджую
Керівник підприємствапідпис, прізвище, ініціали
«__» _____ 201_р.**Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів**

№ документа		Дата складання		Код особи, відповідальної за цілісність засобів				Код виду операції		
Здавач	Одержувач	Дебет		Кредит		Первинна (покупна) вартість	Номер		Код	
цех, відділ, ділянка, лінія		рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку		Інвентарний	Заводський	рахунок об'єкта аналітичного обліку (для віднесення амортизаційних відрахувань)	норма амортизаційних відрахувань
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

На підставі наказу (розпорядження) _____
від «__» _____ 201_р. № ____ зроблено огляд _____

найменування об'єкта
прийнятого (переданого) в експлуатацію від _____
у момент приймання (передачі) об'єкт знаходиться
в _____

місце знаходження об'єкта

Норма амортизаційних відрахувань		Поправочний коефіцієнт	Устаткування		Сума зносу за даними переоцінки на 201_р. або по документах придбання	Рік випуску (будування)	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)			Номер паспорта
			вид	код						
12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22

Джерело придбання (фінансування) _____
Підстава переміщення _____
Стисла характеристика об'єкта _____

Зворотний бік форми № 03-1

Об'єкт технічним умовам _____

Відповідає (не відповідає)

зазначити, що саме не відповідає _____

Доробка не потрібна (потрібна - зазначити, що саме потрібно):

Результати іспиту об'єкта _____

Висновок комісії _____

Додаток. Перелік технічної документації _____

Голова комісії _____

посада

підпис

прізвище, ім'я та по батькові

Члени комісії:

посада

підпис

прізвище, ім'я та по батькові

посада

підпис

прізвище, ім'я та по батькові

посада

підпис

прізвище, ім'я та по батькові

Об'єкт основних засобів прийняв:

посада

підпис

прізвище, ім'я та по батькові

Здав:

посада

підпис

прізвище, ім'я та по батькові

Відмітка бухгалтерії про відкриття картки або переміщення об'єкта «__» _____ 201_ р.

Головний бухгалтер (бухгалтер) _____

За обсягом документованих операцій розрізняють первинні та зведені документи. *Первинні* документи складають у момент здійснення господарської операції (касові ордери, накладні, наряди й ін.). *Зведені документи* складаються на підставі однорідних первинних документів шляхом угруповання й узагальнення їхніх показників (авансові звіти, відомості руху матеріалів, відомості розподілу заробітної плати і матеріалів за напрямками витрат і ін.). Такі документи є важливими для систематизації і скорочення облікових записів. За засобами охоплення господарських операцій документи підрозділяють на разові та накопичувальні. *Разові документи* використовують для оформлення однієї або декількох операцій, що одночасно записуються в документ (накладні, касові ордери, вимоги, акти й ін.). Відразу ж після оформлення такі документи можуть бути використані для здійснення облікових записів.

Накопичувальні документи використовуються для оформлення однорідних, господарських операцій, що систематично повторюються протягом визначеного періоду – декади, місяця, кварталу. До таких документів відносяться, наприклад, лімітно-забірні карти, маршрутні листи, карти розкрою, наряди на відрядні роботи й ін. На відміну від разових, накопичувальні документи використовуються багаторазово. Підставою для складання бухгалтерських проводок є підсумкова сума всіх записів за відповідний період. Застосування накопичувальних документів сприяє скороченню облікових записів і раціоналізації обліку.

За місцем складання документи підрозділяються на *внутрішні* та *зовнішні*. Внутрішні документи складаються на підприємстві, де відбулася господарська операція (касові ордери, накладні, і т.д.). Зовнішні надходять від інших підприємств і організацій (накладні, рахунки, податкові накладні, платіжні вимоги, акти і т.д.). *За засобами складання* всі документи підрозділяються на такі, що складаються вручну і за допомогою обчислювальної техніки.

Класифікація бухгалтерських документів наведена в таблиці 6.1.

Класифікація документів

Класифікаційна ознака	Класифікаційна група	Документи
За призначенням	Розпорядчі	чек, платіжні доручення, платіжна вимога, наказ про зарахування на роботу.
	Виконавчі	виписки банку, авансові звіти, прибуткові ордери
	бухгалтерського оформлення	бухгалтерські довідки, розрахунки, групувальні відомості, картки, розроблювальні таблиці
	Комбіновані	акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, вимоги, лімітно-забірні карти, прибуткові і видаткові касові ордери, наряди на виконання робіт
За характером документованих операцій	Грошові	прибуткові і видаткові касові ордери, платіжні доручення, банківські чеки
	Матеріальні	накладні, прибуткові ордери, лімітно-забірні карти, вимоги
	Розрахункові	рахунки, платіжні доручення, платіжні вимоги
За обсягом документованих операцій	Первинні	касові ордери, накладні, наряди
	Зведені	авансові звіти, відомості руху матеріалів, відомості розподілу заробітної плати і матеріалів за напрямками витрат
За засобами охоплення господарських операцій	Разові	накладні, касові ордери, вимоги, акти
	Накопичувальні	лімітно-забірні карти, маршрутні листи, карти розкрою, наряди на відрядні роботи
За місцем складання	Внутрішні	касові ордери, накладні
	Зовнішні	накладні, рахунки, податкові накладні, платіжні вимоги, акти
За засобами складання	такі, що складаються вручну	Усі документи
	Такі, що складаються за допомогою обчислювальної техніки	Машинограми та інші носії первинної облікової інформації

6.3. Вимоги до змісту й оформлення первинної облікової документації

Повнота і достовірність показників обліку та звітності, в першу чергу, залежать від змісту й оформлення первинних документів. Первинний документ повинен містити перелік необхідних показників, що характеризують ту або іншу сторону господарської операції. Показники, що містяться в документі, називаються його реквізитами (від латинського *requisitum* – потрібний, необхідний). Кожен документ містить *обов'язкові реквізити*, без яких він рахується недійсним, тобто не має юридичної сили. Відповідно до п. 2.4 Положення № 88, первинний документ має юридичну силу і доказовість тільки при наявності таких обов'язкових реквізитів:

- найменування документа (наприклад, накладна) і код типової форми;
- місце складання (назва підприємства, від імені якого складено документ, його юридична адреса, коди);
- дата складання;
- сторони, що беруть участь у господарській операції (наприклад, у накладній - хто здав товар, і хто його прийняв);
- зміст господарської операції (наприклад, у накладній зазначено, який товар видано, хто видав товар і кому);
- облікові вимірювачі (натуральні та вартісні);
- підпис осіб, відповідальних за проведення господарської операції і правильність її оформлення.

Найчастіше в економічній літературі в складі обов'язкових виділяють «дату і номер» документа. Проте з погляду Положення № 88, ці реквізити мають різну значимість. Якщо дата документа відноситься до обов'язкових реквізитів, то номер – до додаткових, тобто останнього може і не бути. Крім номера до додаткових реквізитів, відповідно до п.2.4 Положення № 88,

відносяться: ідентифікаційний код підприємства; підстава для здійснення операції; дані про документ, що засвідчує особу одержувача; інші.

Положення № 88 не розкриває значення слова «інші», тому в практичній діяльності треба виходити з вимог інших нормативних актів, що регламентують створення тих або інших конкретних первинних документів, типових форм первинних документів і доцільності використання додаткових реквізитів. Так, номер документа є обов'язковим реквізитом, для касового ордеру, оскільки цього потребує Положення про ведення касових операцій у національній валюті України, затверджене постановою Правління НБУ № 637 від 15.12.2004 р. (із змінами і доповненнями). У той же час номер може бути відсутнім на акті виконаних робіт, що підтверджує виконання договору.

У першому випадку відсутність нумерації веде до невизнання касового ордеру первинним документом, що має юридичну чинність, у другому випадку акт виконаних робіт залишається і без номера повноправним документом. Крім загальних, існують також спеціальні реквізити, що є обов'язковими для окремих форм документів. Наприклад, у акті приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів обов'язковими є дані про розмір зносу об'єкта на дату приймання (передачі), норма амортизації, технічні характеристики об'єкта, висновок комісії і підписи її членів, і т.д.

При використанні обчислювальної техніки реквізити документів можуть бути зафіксовані у виді відповідних кодів. Документи, складені за допомогою засобів обчислювальної техніки, використовуються в бухгалтерському обліку за умови наявності обов'язкових реквізитів, передбачених відповідними стандартами. При заповненні документів варто мати на увазі, що відповідно до п. 2.11 Положення №88 у всіх вільних, незаповнених рядках первинних документів обов'язково повинні бути проставлені прочерки.

Відповідно до Положення №88 первинні документи повинні складатися в момент здійснення господарської операції або, якщо це неможливо, відразу після її завершення.

6.4. Державна регламентація первинних документів

Значна частина первинних документів складається на бланках типових форм, затверджених Держкомстатом України, що передбачено п. 2.7 Положення № 88.

Держкомстатом затверджений цілий ряд форм первинних документів, які в основному охоплюють усі господарські операції. Зокрема, форми первинних документів затверджені такими наказами Держкомстату:

- № 253 від 09.10.95 р. – затверджені типові форми з обліку особового складу і використання робочого часу, введено в дію із січня 1996 року;

- № 352 від 29.12.95 р. – затверджені типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів, введено в дію із січня 1996 року;

- № 51 від 15.02.96 р. – затверджені типові форми з обліку касових операцій, введено в дію з лютого 1995 року;

- № 67 від 11.03.96 р. – затверджені типові форми бланків суворої звітності, введено в дію з березня 1996 року;

- № 144 від 22.05.96 р. – затверджені типові форми з обліку розрахунків із робітниками та службовцями по заробітній платі, введено в дію з липня 1996 року;

- № 145 від 22.05.96 р. – затверджені типові форми з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, введено в дію з липня 1996 року;

- № 193 від 21.06.96 р. – затверджені типові форми з обліку сировини і матеріалів, введено в дію з липня 1996 року.

Правила виготовлення та зберігання бланків суворої звітності

Бланки суворої звітності відповідно до постанови Кабінету Міністрів України № 283 від 19.04.93 р. (із наступними змінами), можуть виготовлятися тільки на державних спеціалізованих підприємствах і повинні мати друкарську нумерацію.

Документи, пов'язані з оформленням грошових операцій (чек), боргових зобов'язань (вексель) і деякі інші складають на *бланках суворого*

обліку. Бланки цих документів повинні зберігатися в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях. Зміст цієї вимоги складається в обмеженні доступу до таких бланків із метою запобігання їхнього несанкціонованого використання. Надходження бланків суворої звітності повинно оформлятися прибутково-видатковими накладними і записуватися в прошнурованій і опечатаній прибутково-видатковій книзі з обліку бланків суворої звітності. У цій же книзі фіксується також видача бланків суворої звітності. Крім того, на кожний вид бланків суворої звітності заводиться картка-довідка у розрізі матеріально відповідальних осіб. Тобто, якщо на підприємстві право виписки, наприклад, товарно-транспортний накладних надано п'ятьом комірникам, то на кожного з них заводиться окрема картка.

Помилки, допущені при складанні таких бланків, виправленню не підлягають. Зіпсовані бланки суворого обліку зберігаються для наступного контролю їхнього використання.

Систематично повинні проводитися перевірки наявності бланків суворої звітності з оформленням результатів перевірки актами за формою № СЗ-4.

За достовірність інформації, що міститься в документі, відповідають особи, які підписують документ.

6.5. Поняття документообігу та його організації

Бухгалтерські документи від моменту складання до решти в архів проходять шлях, названий *документообігом*.

Процес первинного документування – сама трудомістка ділянка облікового процесу. Тому раціоналізація документообігу (визначення оптимального маршруту проходження документів з урахуванням особливостей конкретного підприємства) важлива для вдосконалення системи бухгалтерського обліку в цілому. Основними етапами цього

маршруту є складання документа, передача в бухгалтерію, облікова реєстрація даних і передача в архів.

Складені в різних господарських підрозділах підприємства документи передаються в бухгалтерію і підлягають опрацюванню, на всіх стадіях облікового процесу. Основним документом, що визначає порядок і терміни проходження й опрацювання облікової інформації, є графік документообігу, що розробляється під керівництвом головного бухгалтера, погоджується з усіма зацікавленими підрозділами і затверджується керівником підприємства.

При розробці графіка документообігу основна задача полягає в створенні системи взаємної відповідальності виконавців по всьому ланцюжку проходження документів, починаючи від первинного джерела і закінчуючи архівом. Вимоги бухгалтерії з цього приладу є обов'язковими для всіх підрозділів підприємства.

Положення №88, яким передбачено необхідність складання графіка документообігу, не встановлює його форму, а визначає тільки загальні принципи його побудови: графік оформляється у виді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки й опрацювання документів. Тому кожне підприємство вправі встановлювати форму графіка самостійно. Графік документообігу повинен містити відомості про назву документа, найменування підрозділів, у яких документ створюється, про терміни подальшої його обробки. Відповідно до п. 6.1 Положення №88 відпрацьовані документи систематизуються в папках у хронологічному порядку і здаються в архів підприємства.

До передачі в архів підприємства опрацьовані документи повинні зберігатися в окремих приміщеннях або закритих шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером.

Цілісність документів у процесі їх обробки, передачу їх в архів забезпечує головний бухгалтер. Видача документів із бухгалтерії, а також з архіву персоналу інших підрозділів здійснюється за рішенням головного бухгалтера. У випадку зникнення або знищення документів відповідно до

пункту 6.10 Положення №88 керівник підприємства зобов'язаний у писемній формі сповістити про це правоохоронним органам, і призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів і причин їхнього зникнення або знищення. Результати роботи комісії оформляються актом, копія якого в 10-денний термін направляється у вищу організацію і податкову інспекцію.

6.6. Питання до роздумів та дискусій

У процесі життєдіяльності підприємства створюється велика кількість паперових документів. Процес управління та зберігання цих документів є досить трудомістким. В умовах бурхливого розвитку інформаційно-комунікаційних технологій та використання комп'ютерних систем у бухгалтерському обліку логічним є перенос інформації з паперових документів на електронні носії і подальша обробка даних за допомогою електронно-обчислювальних машин.

Визначення електронного документа подано у ст. 5 "Електронний документ" Закону України "Про електронні документи та електронний документообіг": "документ, інформація в якому зафіксована у формі електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа". Слід зазначити, що Законом не передбачено склад обов'язкових реквізитів електронного документа, що не дає можливості встановити джерело його походження і позбавляє статусу документа. Визначення структури й обов'язкових реквізитів документа є особливо актуальним у середовищі електронного документообігу, де електронні повідомлення вже можуть не мати звичної структури й реквізитів паперового документа у зв'язку з необхідністю їхньої автоматизованої обробки.

Дискусійним залишається питання *оригіналу електронного документа*. Оригіналом його вважається електронний примірник документа з обов'язковими реквізитами, в тому числі з електронним підписом автора. Пункт 2 ст. 7 "Оригінал електронного документа" Закону України "Про електронні документи та електронний документообіг" передбачає, що "у разі

надсилання електронного документа декільком адресатам або його зберігання на декількох електронних носіях інформації кожний з електронних примірників вважається оригіналом електронного документа". Таким чином електронний документ може мати декілька оригіналів, що суперечить самому поняттю "оригінал". Оригінал електронного документа може бути лише один, але у зв'язку з легкістю копіювання можна створити яку завгодно кількість абсолютно ідентичних його аналогів. У цих умовах електронні інформаційні системи повинні передбачати процедуру ідентифікації оригіналу електронного документа з будь-якої кількості існуючих копій.

Юридична чинність і доказовість електронному документу надається за допомогою *електронного підпису*, який згідно зі ст. 6 Закону України "Про електронні документи та електронний документообіг" є обов'язковим реквізитом електронного документа, що використовується для ідентифікації автора чи особи, яка підписала документ. Пункт 2 ст. 6 "Електронний підпис" містить таке положення: "накладанням електронного підпису завершується створення електронного документа". Отже, законодавець визначив момент, з якого електронний документ набуває юридичної сили – з моменту накладання електронного підпису.

Згідно з Законом України "Про електронний цифровий підпис" він ґрунтується на алгоритмах криптографічного захисту інформації і накладається за допомогою закритого ключа – спеціального коду, відомого тільки особі, яка підписала документ. Дійсність електронного цифрового підпису перевіряється за допомогою відкритого ключа – коду перевірки, доступного решті суб'єктів електронного документообігу. Цей код унеможливорює підробку ЕЦП автора електронного документа, але надає можливість перевірити його справжність. Закон передбачає також використання електронного аналога печатки підприємства – електронний цифровий підпис підприємства.

Поняття *електронного документообігу* містить Закон України "Про електронні документи та електронний документообіг" Згідно зі ст. 9 Закону – це сукупність процесів створення, обробки, відправлення, передачі, отримання, зберігання, використання і знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та в разі потреби з підтвердженням факту отримання таких документів. Порядок електронного документообігу визначається підприємствами, установами та організаціями всіх форм власності за домовленістю сторін.

Передача електронних документів здійснюється з використанням інформаційних і телекомунікаційних засобів.

Зберігання електронних документів має здійснюватися на електронних носіях і забезпечувати можливість перевірки цілісності цих документів у будь-який момент. Що ж стосується строку зберігання електронних документів, то він має бути не менший від строку, встановленого законодавством для зберігання відповідних документів з паперовим носієм.

ТЕМА 7. ВАРТІСНЕ ВИМІРЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ОЦІНКА І КАЛЬКУЛЯЦІЯ

7.1. Показники вимірювання об'єктів обліку.

7.2. Калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку.

Вивчення теми дає змогу

отримати знання

- з характеристики показників вимірювання об'єктів обліку;
- з визначення показників, які використовують для характеристики активів і пасивів за притаманними їм параметрами у розрізі облікових об'єктів;
- з визначення калькуляції, як елемента методу бухгалтерського обліку;

набути навички:

- застосовувати загальноприйняті вимоги, які висуваються до характеристики майна підприємства у розрізі облікових об'єктів;
- визначення видів показників за їх класифікаційними ознаками;
- розподілу майна та господарських засобів підприємства за складом, розміщенням, джерелами їх формування, цільовим призначенням з урахуванням специфіки вимірювання відповідних об'єктів обліку;
- калькулювання собівартості одиниці продукції;

оволодіти вміннями

- необхідними для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;
- застосовувати основні нормативно-законодавчі положення з ведення бухгалтерського обліку та формування даних з активів і пасивів підприємства;
- поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;
- використовувати основні законодавчі та нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;
- придбати необхідні знання для подальшого освоєння дисципліни «Бухгалтерський облік» в частині застосування таких елементів методу бухгалтерського обліку, як оцінка та калькуляція.

Ключові слова: грошове вимірювання; договірна ціна; єдиний вимірник; калькуляція; кількісні показники; номінальна вартість; оптова, роздрібна, покупна ціна; первісна вартість; справедлива вартість; собівартість; трудові вимірники; фактична собівартість.

7.1. Показники вимірювання об'єктів обліку

Для вимірювання об'єктів у бухгалтерському обліку використовуються натуральні, трудові та грошові показники.

Натуральні – це кількісні показники. До них відносять одиниці маси – кілограми, тонни, центнери, грами та міліграми; одиниці довжини – сантиметри, метри, кілометри, дециметри та міліметри; одиниці об'єму – літри, декалітри, гектолітри, кубічні метри та кубічні сантиметри; одиниці площі – гектари, квадратні кілометри, метри та дециметри.

Так, у залежності від діяльності підприємства та його майна, наприклад, у роздрібній торгівлі наявність та рух продовольчих товарів обліковують у кілограмах – муку, крупу, цукерки; у банках – консерви рибні, овочеві; у пакетах – молоко, сік тощо. Сільські виробники, зайняті площі під овес, пшеницю, капусту, помідори чи виноград, вимірюють гектарами, а зібраний урожай – центнерами. У ресторанному господарстві – кількість виготовлених та реалізованих страв. Будівельні матеріали в будівництві, наприклад, щебінь та пісок вимірюється кубічними метрами, електроенергію – кіловат-годинами. Транспортні підприємства розраховують використані паливно-мастильні матеріали на пробіг автомобіля в літрах на 100 кілометрів, стиснений природний газ – у метрах кубічних на 100 тонно-кілометрів. Промислові підприємства обліковують обсяг виробленої продукції у штуках (верстати, машини, водолічильники тощо). Використання натуральних показників у обліку є важливим для забезпечення контролю за збереженням матеріальних цінностей та оперативного керівництва господарською діяльністю.

Трудові вимірники використовують для розрахунків витраченої праці в одиницю часу. Робочий час вимірюється в годинах, хвилинах, днях роботи. Такі показники є необхідними для нарахування заробітної плати робітникам підприємств та організацій, розрахунку продуктивності праці. Так, одиницею вимірювання витрат праці робітників будівельних організацій є людино-дні, будівельних машин – машино-години; у готелях та санаторіях – ліжко-дні, агрокомплексах – трудодні.

Незалежно від використання натуральних і/чи трудових показників усі об'єкти обліку повинні відображатися та обліковуватись у грошовому

вимірюванні. Таким чином, грошове вимірювання представляє собою універсальний вартісний показник, котрий дає змогу узагальнювати різні господарські процеси та операції в єдиному вимірнику на різних рівнях будь-якого підприємства, регіону чи галузі.

Обов'язкове використання єдиного грошового вимірника є одним з основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. У Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» записано: «...вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці». Дотримання цього принципу забезпечує реальність показників діяльності у масштабах усього народного господарства.

Спосіб відображення в обліку та звітності майна та джерел їх утворення у грошовому вимірнику називають оцінкою. Підприємства ведуть бухгалтерський облік майна та зобов'язань у національній валюті – гривнях, копійках, а показники звітності, як правило, – у тисячах гривень.

Діючими Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО) визначені різні поняття грошової оцінки. Наприклад, П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачає облік основних засобів у сумі грошових коштів, сплачених чи витрачених для їх придбання. Її називають первісною вартістю. Показники звітності відображають балансову – остаточну вартість (різниця між первісною вартістю основних засобів і сумою їх зносу (амортизації)). Амортизація дає змогу систематично розподіляти вартість необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Порядок розрахунку амортизації розглядатиметься далі.

Придбані підприємством запаси зараховуються за первісною вартістю, яка складається з фактичних витрат – сум, що сплачені постачальнику, ввізного мита, непрямих податків, транспортно-заготівельних витрат та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із їх придбанням (П(С)БО 9 «Запаси»). Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси оцінюють за справедливою

вартістю. Поняття справедливої вартості наведено у П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

У випадку виготовлення запасів самим підприємством їх оцінка буде включати прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати (до 01.04.2011р.). Такі витрати називають виробничою собівартістю. Вони також належать до первісної вартості. Для облікового відображення вибуття запасів підприємства самостійно вибирають оцінку запасів за одним із методів, передбачених П(С)БО 9 «Запаси», а саме:

- ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів (для запасів, які відпускаються, та послуг, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, які не замінюють один одного);

- середньозважена собівартість (кожна одиниця запасів розраховується, виходячи з ділення сумарної вартості залишку запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів);

- собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО – запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів);

- нормативні затрати (оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості);

- ціна продажу (застосовується підприємствами роздрібною торгівлі – до покупної вартості товару додають торговельну націнку на товар).

Для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується лише один із дозволених методів оцінки їх вибуття.

У звітності запаси відображають за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Фінансові інструменти, наприклад контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу (акції) в іншого, первісно оцінюються та відображаються за їх фактичною собівартістю. Вона складається із справедливої вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента (комісійні, обов'язкові збори та платежі при передачі цінних паперів тощо).

На кожен наступний після визнання дату балансу фінансові зобов'язання оцінюються за амортизованою собівартістю, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, і зобов'язань за похідними фінансовими інструментами (розрахунки за якими провадитимуться у майбутньому; вартість яких змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними; які не потребують початкових інвестицій).

Балансова вартість фінансових активів, до яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю, переглядається стосовно можливого зменшення їх корисності на кожен дату балансу на основі аналізу очікуваних грошових потоків. Сума втрат від зменшення корисності фінансового активу

визначається як різниця між його балансовою вартістю та теперішньою вартістю очікуваних грошових потоків, дисконтованих за поточною ринковою ставкою відсотка на подібний фінансовий актив, з визнанням цієї різниці іншими витратами звітного періоду.

У П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій» різниця між справедливою вартістю акцій, на які постачальник товарів (робіт, послуг) має за договором про платіж на основі акцій право підписатися або отримати, та вартістю, яку йому має бути сплачено за ці акції, називається внутрішньою вартістю (ст. 3.2). Крім того, цінні папери (облігації, ощадні сертифікати, векселі та інші подібні документи) обліковуються за номінальною вартістю.

Товари на підприємствах торгівлі та у ресторанному господарстві оцінюють та відображають у бухгалтерському обліку за різними цінами: оптовими, роздрібними, договірними, вільними, покупними, продажними. Оптова – це ціна, за якою виробник реалізує готову продукцію оптовим покупцям. Вона складається із вартості виробництва, податків та прибутку. Роздрібна – ціна, за якою реалізується товар населенню через роздрібну торговельну мережу та дорівнює оптовій ціні плюс торговельна надбавка торговельного підприємства, що дає змогу покрити витрати, пов'язані з реалізацією, та одержати прибуток. Договірна ціна припускає договір між виробником-продавцем та споживачем-покупцем товарів.

Вільна (ринкова) ціна – це ціна, що встановлюється продавцем у залежності від кон'юнктури ринку. Покупна – ціна за якою купують, продажна – реалізують сировину, продукцію, товар оптом чи в роздріб.

Податковим Кодексом України ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, вважається звичайною ціною та, як правило, збігається з договірною ціною. Звичайна ціна застосовується, наприклад, у випадках здійснення бартерних операцій (обміну). Методи визначення та порядок застосування звичайної ціни, що наведені у Податковому Кодексі, будуть використовуватися з 1 січня 2013 року (ст. 39).

Ціни, встановлені на підакцизні товари (продукцію) з урахуванням усіх видів податків (зборів), вищими за які не може здійснюватися продаж підакцизних товарів (продукції) у роздрібній торгівлі, називають максимальними. Максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) встановлюються виробниками або імпортерами товарів (продукції) шляхом декларування таких цін.

Наявність грошових коштів у касі, на поточних рахунках у банках оцінюють та відображають у національній валюті. На валютних рахунках облік ведуть одночасно у валюті інших країн та у гривнях. Валюта підлягає обов'язковому перерахунку в гривню за курсом національного банку України, діючому на дату зміни курсу. У разі здійснення операцій з продажу чи придбання іноземної валюти та банківських металів до складу доходів або витрат платника податку відповідно включається позитивна або від'ємна різниця між доходом від продажу та балансовою вартістю такої валюти, металів або вартістю на дату здійснення операції, якщо вона була проведена після дати звітного балансу. Термін "балансова вартість іноземної валюти" означає вартість іноземної валюти, визначену за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, на дату звітного балансу, а термін "вартість іноземної валюти на дату здійснення операції" означає вартість іноземної валюти, визначену за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, на дату здійснення операції (ПК ст.153.1.4).

Зобов'язання, наприклад, з кредитів оцінюють за умовами кредитних договорів, з постачальниками – за умовами договорів продажу-покупки та підтверджуючих надходження матеріальних цінностей документів тощо.

Згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" пріоритетною є оцінка активів підприємств, виходячи з витрат на їх виробництво чи придбання активів, яку називають історичною (фактичною) собівартістю.

7.2. Калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку

Калькуляція – це представлений у табличній формі бухгалтерський розрахунок витрат у грошовому вираженні на виробництво одиниці виробу або партії виробів, а також на виконання робіт і послуг. Точність розрахунку залежить від розподілу витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом. Чим точнішою є оцінка залишків незавершеного виробництва, тим вірогідніше розрахована собівартість виготовленої продукції. Залишок незавершеного виробництва визначається за допомогою інвентаризації або за даними оперативного обліку та оцінюється за плановою (нормативною) собівартістю. Таким чином, для визначення собівартості одиниці продукції використовується елемент методу бухгалтерського обліку – калькуляція. Калькуляція базується на обліку виробничих витрат, який повинен забезпечити угруповання витрат не тільки за видами діяльності; видами виробництва (основне, допоміжне); підрозділами (цехи, виробництва, ділянки і т.п.); виробами, видами вироблюваної продукції; економічними елементами витрат, але також за статтями калькуляції.

Типова номенклатура статей калькуляції (рис. 7.1):

- сировина та матеріали;
- покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби;
- роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій;
 - паливо і енергія на технологічні цілі;
 - зворотні відходи (віднімаються);
 - основна заробітна плата;
 - додаткова заробітна плата;
 - відрахування на соціальне страхування;
 - витрати на утримання та експлуатацію обладнання;
 - загальновиробничі витрати;
 - втрати від браку;

- попутна продукція (вираховується).

Питома вага окремих видів витрат у собівартості продукції залежить від особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідної галузі. Наприклад, для хімічної, металургійної галузей промисловості, даний перелік статей калькуляції доповнюється статтями "Попутна продукція", "Напівфабрикати власного виробництва"; для нафтохімічної, деревообробної галузей промисловості з наведеного вище переліку статей калькуляції не використовується стаття "Попутна продукція".

Способи калькулювання собівартості одиниці продукції різні і залежать від характеру і виду виробництв. Зупинимося на окремих з них. Наприклад, якщо випускається один вид продукції або облік виробничих витрат ведуть за замовленнями чи деталями, рекомендується застосовувати калькулювання способом розрахунку за прямими ознаками. У цьому випадку сума витрат на виготовлення виробів за статтями калькуляції ділиться на кількість виготовлених виробів.



Рис. 7.1. Типова номенклатура статей калькуляції

Якщо ж об'єктом обліку витрат є технологічні комплекти, наприклад, у суднобудуванні, то калькулювання собівартості судна проводять способом підсумовування витрат за окремими його частинами.

В окремих галузях, наприклад, хімічній, харчовій застосовують варіант калькулювання способом виключення витрат. Тому що при виробництві основної продукції може бути отримана, так звана, попутна продукція.

Наприклад, при виробництві аміаку з природного газу виділяється вуглекислий газ. Незважаючи на те, що вартість попутної продукції по відношенню до загальної суми витрат, як правило, незначна, вона повинна знижувати собівартість основної продукції, тобто, із загальної суми витрат на виробництво необхідно виключати собівартість попутної продукції.

Пропорційний спосіб калькулювання собівартості одиниці продукції отримав найбільш широке поширення. Сутність цього способу калькулювання полягає в тому, що собівартість сукупного випуску продуктів розподіляється між продуктами пропорційно якійсь базі, наприклад, пропорційно вазі, основній заробітній платі виробничих робітників та ін., а собівартість одиниці продукції розраховується по кожному виду прямим способом.

Нормативний спосіб калькулювання собівартості продукції ґрунтується на застосуванні діючих норм та обліку відхилень від них. Нормативні калькуляції є основою для розрахунку фактичної собівартості продукції та виробів, оцінки незавершеного виробництва та браку продукції.

Облік відхилень від установлених норм ведеться за основними калькуляційними статтями витрат на виробництво, такими як:

- сировина та матеріали;
- напівфабрикати; паливо і енергія на технологічні цілі;
- основна та додаткова заробітна плата виробничих робітників.

Способи калькулювання собівартості наведені на рис. 7.2.

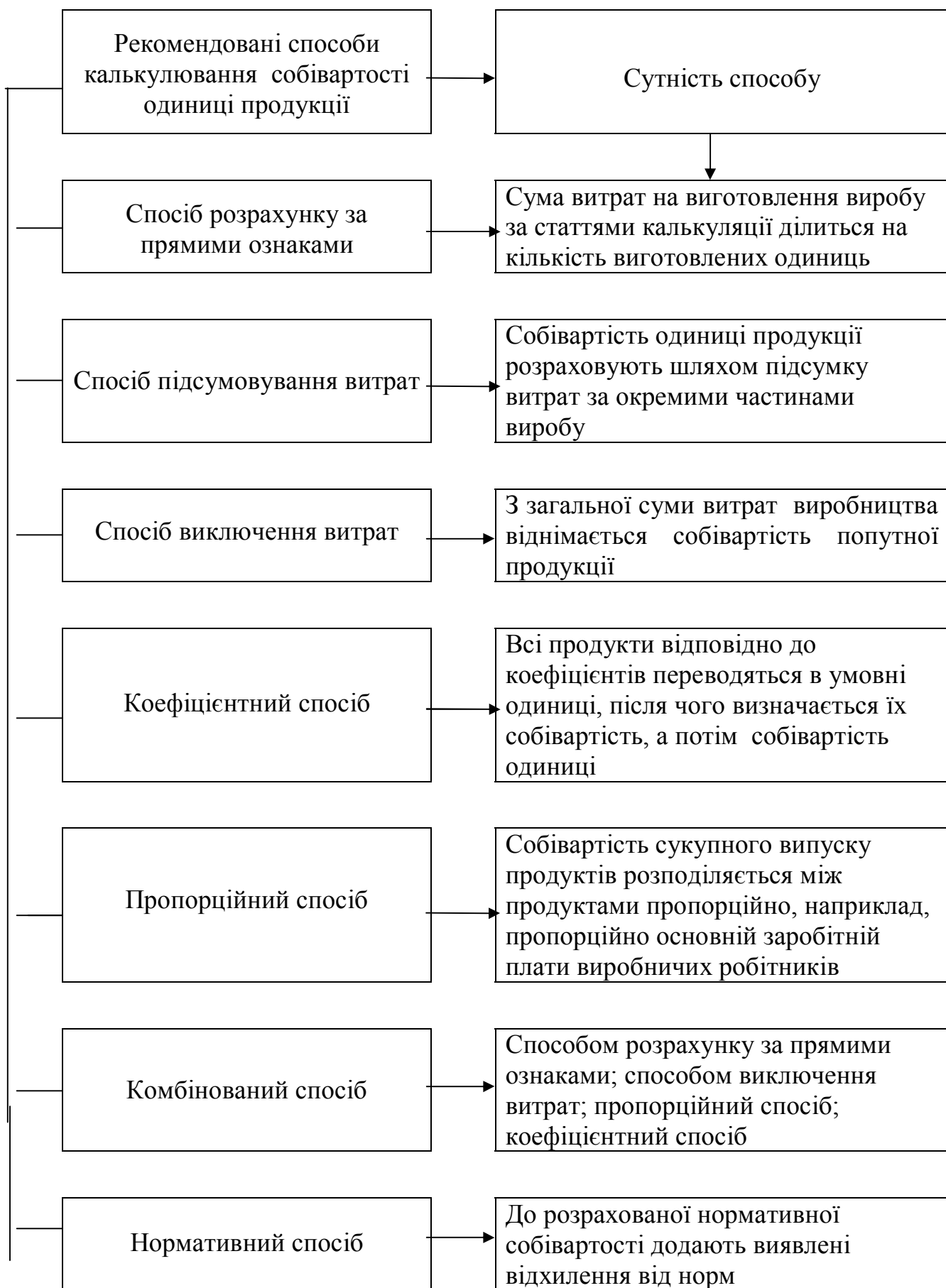


Рис. 7.2. Способи калькулювання собівартості одиниці продукції

Для визначення собівартості одиниці продукції необхідно до розрахунку включити всі витрати пов'язані, наприклад, з виробництвом продукції та результат розділити на кількісний (натуральний) показник, який характеризує її приналежність до конкретного вимірника – штуки, кілограми, метри, літри тощо.

Як би не оцінювали майно чи/та зобов'язання підприємства, в основі оцінки лежить їх с о б і в а р т і с т ь, тобто затрати, які були здійснені чи при покупці (надходженні), чи при виробництві, чи при реалізації. Так, собівартість продукції (робіт, послуг) представляє вартісну оцінку: сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів, інших матеріалів, палива, електроенергії, основних засобів, трудових ресурсів тощо, використаних у виробництві продукції (робіт, послуг) та її реалізації.

П(С)БО 16 «Витрати» (п. 21) групує витрати за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати (вартість витрачених у виробництві сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари і тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів);

- витрати на оплату праці (заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці);

- відрахування на соціальні заходи (відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи);

- амортизація (сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів);

- інші операційні витрати (витрати операційної діяльності, які не ввійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема, витрати на

відрядження, на послуги зв'язку, плати за розрахунково-касове обслуговування, уцінка активів тощо).

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» підприємство самостійно обирає перелік і склад калькуляційних статей, характеризуючи виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), а саме:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

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

Ст. 138.8 Податкового кодексу було передбачено з другого кварталу 2011р. розраховувати собівартість виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг виходячи з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці;
- амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну). До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат, у тому числі внески на соціальні заходи.

У цьому переліку відсутні змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати, передбачені П(С)БО 16. Податковим Кодексом (ст. 138.10) з 1.04.2011р. загальновиробничі витрати, а саме витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, ділянками; відрахування на соціальні заходи від заробітної плати апарату управління; витрати на службові відрядження персоналу цехів та інші; амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на ремонт, утримання, експлуатацію, оренду основних засобів загальновиробничого призначення; витрати на опалення, освітлення та інше утримання виробничих приміщень та інші витрати на обслуговування виробничого процесу) мали обліковуватись у складі інших витрат, до яких також віднесені адміністративні витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством; витрати на збут, які включають витрати, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг; інші операційні витрати; фінансові витрати та інші витрати звичайної діяльності. Найбільш повна класифікація та характеристика витрат буде наведена далі.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» від 07.07.2011 № 3609-VI внесено зміни, у тому числі стосовно загальновиробничих витрат. Їх повернуто до статті 138 додатковою ст. 8.5 і виключено зі складу статті 138.10 «Інші витрати».

Із урахуванням технології та переліку витрат, пов'язаних з виробництвом, використовують різні методи калькулювання. Якщо на підприємстві нормуються витрати, то в основу калькуляції фактичної собівартості покладено нормативну (планову) собівартість за розробленими та затвердженими підприємством нормами витрат ресурсів. Якщо за даними обліку виявлено відхилення фактичної собівартості від встановлених норм у бік збільшення, то їх додають до нормативної собівартості. У разі

протилежного результату – у бік зменшення, тобто: фактична собівартість менша за нормативну, – відхилення вираховують. Отже, у будь якому випадку в системі бухгалтерського обліку відображається фактична собівартість.

Ідеальний варіант – коли нормативна собівартість (калькуляція) дорівнює фактичній собівартості (калькуляції). На думку фахівців, на даний час його не застосовують, оскільки відсутня нормативна база витрат, а узалежнювати фактичні витрати від норм у багатьох випадках є недоцільним і навіть недоречним. Більше розповсюдження знайшли такі методи калькулювання як простий, передільний, позамовний. Розрізняються ці методи за об'єктами обліку витрат.

Цікавою є методика калькуляції «директ-костинг». За цим методом виробничі витрати поділяються на змінні, котрі залежать від обсягу виробництва, та постійні – не залежать від обсягу виробництва.

Такий варіант обліку виробничих витрат відносять до методу управлінського обліку витрат неповної собівартості, що дає змогу, наприклад, визначати мінімальні ціни, точку беззбитковості випуску або реалізації продукції підприємства. При цьому визначають маржинальний дохід, як різницю між відпускнуою вартістю реалізованої продукції і змінними витратами. Якщо із суми маржинального доходу відняти постійні витрати, отримаємо дохід (дохід перевищує постійні витрати), або збиток (постійні витрати перевищують маржинальний дохід), або нуль (дохід дорівнює сумі постійних витрат). В останньому варіанті підрахунку визначається "мертва точка" або точка критичного обсягу реалізації.

Калькулювання в ресторанному господарстві має особливості, пов'язані з розрахунком не собівартості, а визначенням відпускнуої ціни страви (блюда), тобто фактичної собівартості інгредієнтів, використаних при приготуванні їжі та торгової надбавки.

ГЛАВА 8. БАЛАНСОВЕ УЗАГАЛЬНЕННЯ

8.1. Метод балансового узагальнення.

8.2. Бухгалтерський баланс, його зміст і побудова.

8.3. Зміни у балансі, що відбуваються під впливом господарських операцій.

8.4. Питання до роздумів і дискусій.

Вивчення теми дає змогу

отримати знання

- про сутність балансового узагальнення як елемента методу бухгалтерського обліку;
- стосовно змісту та структури бухгалтерського балансу;
- щодо призначення бухгалтерського балансу;
- про типи змін у балансі

набути навички

- групування господарських засобів за складом і розміщенням та джерелами формування і цільовим призначенням у розрізі статей і розділів бухгалтерського балансу;
- складання бухгалтерського балансу на основі згрупованих об'єктів бухгалтерського обліку;
- визначення типів змін у балансі, що відбуваються під впливом господарських операцій підприємств.

оволодіти вміннями,

які сприятимуть легкому засвоєнню студентами дисципліни «Бухгалтерський облік», зокрема таких його розділів, як: система рахунків і подвійний запис, синтетичний і аналітичний облік, основи бухгалтерського обліку господарських процесів тощо.

Ключові слова: бухгалтерське узагальнення, бухгалтерське рівняння, бухгалтерський баланс, типи змін у балансі, господарська операція, стаття балансу, розділ балансу, балансова сума, валюта балансу, господарські засоби та джерела їх формування, актив і пасив балансу, власний капітал, зобов'язання, необоротні та оборотні активи, класифікація об'єктів.

8.1. Метод балансового узагальнення

Сукупність господарських засобів, як за видами і розміщенням, так і за джерелами формування і цільовим призначенням, вимагає суцільного та постійного контролю, для цілей якого застосовується один з елементів методу бухгалтерського обліку – балансове узагальнення.

Застосування балансового узагальнення забезпечує суцільне безперервне відстеження всіх об'єктів бухгалтерського обліку, співставлення активів з джерелами коштів суб'єкта господарювання у процесі здійснення ним господарської діяльності, що створює можливість організації чіткого контролю ресурсів підприємства.

Балансове узагальнення – це методичний прийом, який застосовується для економічного групування і відображення господарських засобів підприємства з метою їх співставлення в єдиній грошовій оцінці станом на певну дату.

Метод балансового узагальнення використовується не лише у бухгалтерському обліку, а й в інших економічних науках, зокрема у статистиці, менеджменті, банківській діяльності тощо. Широкого застосування балансовий метод отримав при складанні бізнес-планів, балансів доходів і витрат, бюджетуванні територіальних і трудових ресурсів та ін.

Цей метод набув широкого розповсюдження в усьому світі з XI сторіччя нашої ери. Оскільки основним принципом балансового узагальнення є обов'язкова рівність між сумою господарських засобів за видами і розміщенням та за джерелами їх формування і цільовим

призначенням, його символом стали терези, які представлені навіть на гербі Міжнародної спілки бухгалтерів.

Співставлення об'єктів бухгалтерського обліку, в умовах застосування методу балансового узагальнення, відбувається не тільки безпосередньо у момент фіксації наявності господарських засобів підприємства, а постійно: в ході відображення всіх операцій, які відображають господарські процеси. Саме постійне співставлення і є основним призначенням методу балансового узагальнення. При цьому виникає можливість відображення самих різноманітних змін у складі, розміщенні, джерелах формування і цільовому призначенні господарських засобів у процесі господарської діяльності.

За допомогою балансового узагальнення господарюючий суб'єкт здійснює оперативне управління господарською діяльністю: контролює наявність, ефективність і раціональність використання активів; відстежує динаміку економічного розвитку підприємства; визначає доцільність розміщення коштів, наявність запозичених джерел, забезпеченість покриття зобов'язань. Балансове узагальнення базується на класифікації об'єктів за якісно однорідними ознаками, що розглядається у даній главі. Групування об'єктів обліку з метою їх співставлення здійснюється у таблиці, яка отримала назву «Баланс».

Характерним і обов'язковим для балансу є балансове рівняння:

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

Балансове узагальнення базується на співставленні активів підприємства з джерелами їх формування і є невід'ємною та найважливішою складовою методу бухгалтерського обліку, що дозволяє створювати економічну модель стану об'єктів обліку (активів, власного капіталу та зобов'язань) на певну дату за допомогою грошової оцінки у рамках окремої одиниці господарювання.

8.2. Бухгалтерський баланс, його зміст і побудова

Метод балансового узагальнення реалізується за допомогою застосування бухгалтерського балансу.

Як елемент методу бухгалтерського обліку *бухгалтерський баланс* – це спосіб економічного групування та узагальненого відображення господарських засобів підприємства за видами і розміщенням та за джерелами формування і цільовим призначенням на певну дату у грошовій оцінці з метою їх співставлення.

Бухгалтерський баланс є формою № 1 фінансової звітності, зміст, форма та загальні вимоги до якої регламентовані Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс». Відповідно до П(С)БО 2 баланс повинні вести підприємства, організації та інші юридичні особи всіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Визначення балансу як форми фінансової звітності надано у П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: *«Баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання та власний капітал»*. Баланс складається у тисячах гривень (табл. 5.1). За зовнішнім виглядом баланс – це таблиця двосторонньої форми. Ліва частина таблиці балансу призначена для відображення господарських засобів за видами і розміщенням. Вона має умовну назву **«Актив»**, тому об'єкти, подані в ній, також скорочено називають *активами*.

Права частина таблиці балансу відображає господарські засоби за джерелами їх формування та цільовим призначенням і носить умовну назву **«Пасив»**. Відповідно до цього об'єкти, що відображені у пасиві балансу, зазвичай звать *пасивами* підприємства (джерелами та зобов'язаннями).

Основним елементом балансу є стаття. *Стаття* - це згруповані за ознакою економічної однорідності об'єкти обліку. Кожній статті балансу призначено окремий рядок, що має визначений тризначний код, тобто кожна група об'єктів має своє суворо визначене місце у балансі.

Баланс

промислового підприємства станом на 1 квітня 2011 року (тис. грн.)

Актив (Склад та розміщення господарських засобів)	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Пасив (Джерела формування та цільове призначення господарських засобів)	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. Необоротні активи				I. Власний капітал			
Нематеріальні активи		50	80	Статутний капітал		1820	1820
Основні засоби		150	170	Нерозподілений прибуток		10	7
Усього за розділом I		200	250	Усього за розділом I		1830	1827
II. Оборотні активи				II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів		-	-
Виробничі запаси		1000	1200	III. Довгострокові зобов'язання		-	-
Готова продукція		700	850	IV. Поточні зобов'язання			
Грошові кошти та їх еквіваленти		40	50	Короткострокові кредити банків		5	163
Інші оборотні активи		60	30	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги		150	290
Усього за розділом II		1800	2130	Поточні зобов'язання за розрахунками: з бюджетом з оплати праці		3 12	5 15
III. Витрати майбутніх періодів		-	-	Усього за розділом IV		170	473
IV. Необоротні активи та групи вибуття		-	-	V. Доходи майбутніх періодів		-	-
БАЛАНС		2000	2300	БАЛАНС		2000	2300

Усі статті балансу, у свою чергу, згруповані у розділи за тією ж ознакою, що і статті – за економічною однорідністю. Розділів у активі балансу чотири, а у пасиві – п'ять.

У першому розділі активу балансу відображені **Необоротні активи** – всі активи, що не є оборотними. До них відносяться: нематеріальні активи, незавершене будівництво, основні засоби; довгострокові біологічні активи; довгострокові фінансові інвестиції; довгострокова дебіторська заборгованість; відстрочені податкові активи та інші необоротні активи.

Другий розділ активу балансу призначено для відображення **Оборотних активів** підприємства. Згідно з П(С)БО 2 «Оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, які не обмежені у використанні, а також інші активи, що призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу або протягом дванадцяти місяців з дати балансу». До оборотних активів у балансі віднесено: виробничі запаси; поточні біологічні активи; незавершене виробництво; готову продукцію; товари; векселі отримані; дебіторську заборгованість за товари, роботи, послуги; дебіторську заборгованість за розрахунками з бюджетом; дебіторську заборгованість за авансами виданими; дебіторську заборгованість за нарахованими доходами; дебіторську заборгованість за внутрішніми розрахунками; іншу поточну дебіторську заборгованість; поточні фінансові інвестиції; грошові кошти та їх еквіваленти і, нарешті, інші оборотні активи.

У третьому розділі активу балансу відображено **Витрати майбутніх періодів**, а саме витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але відносяться до наступних звітних періодів.

Четвертий розділ активу балансу призначено для відображення **Необоротних активів та груп вибуття**, тобто, відображення вартості необоротних активів і груп вибуття, що утримуються для продажу. (відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, що утримуються для продажу та припинена діяльність»).

Пасив балансу складається з власного капіталу та зобов'язань і містить п'ять розділів.

Перший розділ – **Власний капітал** – містить: статутний капітал; пайовий капітал; додатково вкладений капітал; інший додатковий капітал; резервний капітал; нерозподілений прибуток (непокріті збитки). Окремо необхідно зазначити наявність у розділі першому статей «Неоплачений капітал» і «Вилучений капітал», які за своїм економічним змістом є об'єктами активів і мають довідковий характер.

У другому розділі пасиву балансу відображено **Забезпечення майбутніх витрат і платежів**, які відображають нараховані у звітному періоді витрати на сплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо, розмір яких на дату складання балансу може бути визначений тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок, а також залишок коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та інших джерел.

Третій розділ пасиву балансу призначено для відображення **Довгострокових зобов'язань**, а саме: довгострокових кредитів банків; інших довгострокових фінансових зобов'язань; відстрочених податкових зобов'язань та інших довгострокових зобов'язань.

Відповідно до П(С)БО 2 **зобов'язання** – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій, і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

У четвертому розділі пасиву балансу сконцентровано **Поточні зобов'язання**, до яких віднесено: короткострокові кредити банків, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; векселі видані; кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги; поточні зобов'язання з отриманих авансів; поточні зобов'язання з розрахунків з бюджетом; поточні зобов'язання з позабюджетних платежів; поточні зобов'язання зі страхування; поточні зобов'язання з розрахунків з оплати

праці; поточні зобов'язання з розрахунків з учасниками; поточні зобов'язання з внутрішніх розрахунків та інші поточні зобов'язання.

Останній, п'ятий розділ пасиву балансу присвячено відображенню *Доходів майбутніх періодів*, які були отримані підприємством протягом поточного або попередніх періодів, але належать майбутнім звітним періодам. Оцінка та розкриття окремих статей балансу здійснюється у відповідних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Суми за кожною статтею і розділом балансу відображають стан об'єктів певної групи на відповідну дату (1 квітня, 1 липня, 1 жовтня, 1 січня) за їх фактичною оцінкою. Слід зазначити, що суми надаються станом як на початок так і на кінець звітного періоду.

Важливим є те, що до валюти (підсумку) балансу не включаються залишки за контрактивними і контрпасивними рахунками (будуть розглянуті у розділі 7), наприклад знос основних засобів, накопичена амортизація нематеріальних активів, торгова націнка, неоплачений капітал, вилучений капітал, резерв сумнівних боргів тощо. У цьому випадку при відображенні таких об'єктів обліку використовується специфічний метод відображення статей – *систематичний запис «сторно»* – тобто, сума за цим об'єктом має від'ємне значення і відображається у дужках.

Назва статей балансу відображає саме залишок об'єктів певної групи на початок і кінець звітного періоду. Наприклад, кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги – це сума заборгованості покупця постачальникам товарів, робіт, послуг, що залишилась на початок періоду за результатами розрахунків з ними, незавершене виробництво – це собівартість продукції, що, станом на початок періоду, не пройшла у виробництві всі стадії технологічної обробки, не прийнята службами контролю та не здана на склад і таке інше. Відсутність рівності загальних підсумків активу і пасиву балансу свідчить про наявність помилок, що могли бути допущені або в облікових записах, на основі яких заповнювався баланс, або при заповненні форми самого балансу.

8.3. Зміни у балансі, що відбуваються під впливом господарських операцій

У бухгалтерському балансі інформація про стан об'єктів обліку надається у грошовому вимірнику як на початок, так і на кінець звітного періоду. Проте, протягом звітного періоду у господарській діяльності всіх підприємств будь-якої форми власності відбувається велика кількість господарських операцій, пов'язаних з рухом об'єктів бухгалтерського обліку як активів підприємства, так і джерел їх утворення, що, відповідно, призводить і до змін у сумах за окремими статтями балансу.

Оскільки у балансі відображено господарські засоби за видами і розміщенням та за джерелами формування і цільовим призначенням, природно, що під впливом певної господарської операції можуть відбутися зміни за однією з цих ознак.

Тобто, можуть змінитися вид об'єкта активу або його розміщення, вид джерела або його цільове призначення. При цьому важливо пам'ятати, що подвійний запис як елемент методу бухгалтерського обліку передбачає зміни одночасно двох об'єктів обліку на одну й ту ж саму суму, але обов'язковою умовою бухгалтерського відображення кожної господарської операції є збереження безумовної балансової рівності.

Усі господарські операції, що здійснюються на підприємстві в процесі господарської діяльності можна проілюструвати відповідними характерними типами змін у балансі. Кожну господарську операцію можна віднести лише до одного з чотирьох можливих типів змін (табл. 8.2).

Перший тип змін у балансі викликають операції, що пов'язані зі змінами у складі або розміщенні господарських засобів. Операції першого типу призводять до протилежних рівновеликих змін у сумах за двома статтями активу балансу. Балансова сума при цьому не змінюється, і балансова рівність не порушується.

Типи змін у балансі

Тип змін у балансі	Зміна статей активу балансу	Зміна статей пасиву балансу	Зміни валюти балансу
I	+ -		Валюта балансу не змінюється. Балансова рівність не порушується.
II		+ -	Валюта балансу не змінюється. Балансова рівність не порушується.
III	+	+	Валюта балансу збільшується. Балансова рівність не порушується.
IV	-	-	Валюта балансу зменшується. Балансова рівність не порушується.

Наведемо приклади операцій першого типу.

Приклад 1а. Випущено з виробництва готову продукцію на суму 5 000 грн.

Ця операція призведе до таких змін у балансі:

Сума за статтею «Готова продукція» (II розділ активу балансу) збільшиться на 5 000 грн.

Сума за статтею «Незавершене виробництво» (II розділ активу балансу) зменшиться на 5 000 грн.

Унаслідок здійсненої операції відбуваються зміни *виключно* у складі активів. При цьому балансова сума не змінюється, балансова рівність не порушується.

Приклад 1б. Отримано готівкові кошти за чеком з поточного рахунка у касу на господарські потреби в сумі 1 000 грн.

Ця операція призведе до наступних змін у балансі:

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти – Каса» – (II розділ активу балансу) збільшиться на 1 000 грн.

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти – Поточний рахунок» – (II розділ активу балансу) зменшиться на 1 000 грн.

Тобто внаслідок здійсненої операції відбуваються зміни *виключно у розміщенні активів* (у даному випадку – грошових коштів). При цьому балансова сума не змінюється, балансова рівність не порушується.

Другий тип змін у балансі викликають операції, що пов'язані зі змінами видів джерел або їх цільового призначення. Операції другого типу призводять до рівновеликих змін у сумах за двома статтями пасиву балансу. Балансова сума при цьому не змінюється, і балансова рівність не порушується.

Розглянемо приклади операцій другого типу.

Приклад 2а. Згідно з рішенням засновників частину вільного залишку прибутку в сумі 7 000 грн. спрямовано на формування резервного фонду.

У цьому випадку:

Сума за статтею «Резервний фонд» (I розділ пасиву балансу) збільшиться на 7 000 грн.

Сума за статтею «Нерозподілений прибуток» (I розділ пасиву балансу) зменшиться на 7 000 грн.

Отже, здійснена операція призведе до зміни видів джерел, але при цьому балансова сума не зміниться, і балансова рівність не порушиться.

Приклад 2б. Утримано із заробітної плати робітників податок з доходів фізичних осіб – 3 000 грн.

У цьому випадку:

Сума за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом» (III розділ пасиву балансу) збільшиться на 3 000 грн.

Сума за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» (III розділ пасиву балансу) зменшиться на 3 000 грн.

Розглянута операція відображає зміну кредитора, тобто цільового призначення запозичених джерел. Балансова сума при цьому не змінюється, балансова рівність не порушується.

Третій тип змін у балансі пов'язаний з операціями із залучення засобів у господарство, що призводить до одночасного рівновеликого збільшення сум за однією статтею активу і однією пасиву балансу. При цьому валюта балансу збільшиться на ту ж саму величину, але балансова рівність не порушиться.

Розглянемо приклади операцій третього типу.

***Приклад 3а.** Отримано короткостроковий кредит у банку для придбання паливно-мастильних матеріалів у сумі 10 000 грн.*

У цьому випадку:

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти – Розрахунковий рахунок» – (II розділ активу балансу) збільшиться на 10 000 грн.

Сума за статтею «Короткострокові кредити банків» (III розділ пасиву балансу) збільшиться на 10 000 грн.

Унаслідок цієї операції відбудеться збільшення на одну й ту ж саму суму як грошових коштів у активі, так і заборгованості банку за короткостроковими кредитами у пасиві. Відповідно, балансова сума збільшується, але балансова рівність залишається незмінною.

***Приклад 3б.** Отримано рахунок постачальника за товари, що надійшли на склад підприємства. Сума рахунка складає 4 000 грн. (без ПДВ).*

При цьому:

Сума за статтею «Товари» (II розділ активу балансу) збільшиться на 4 000 грн.

Сума за статтею «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» (III розділ пасиву балансу) збільшиться на 4 000 грн.

Отже, ця операція призведе до збільшення на одну й ту ж суму товарів у активі і заборгованості постачальникам за товари у пасиві балансу. Відповідно, балансова сума збільшується, але балансова рівність залишається незмінною.

Четвертий тип змін у балансі викликають операції з вибуття активів з господарського обороту підприємства. Операції четвертого типу у більшості випадків протилежні операціям третього типу. У цьому випадку відбувається одночасне рівновелике зменшення сум за однією статтею активу і однією статтею пасиву балансу. Відповідно, валюта балансу зменшується, а балансова рівність не порушується.

Розглянемо операції четвертого типу на таких прикладах:

***Приклад 4а.** Погашено короткостроковий кредит банку, отриманий раніше для придбання паливно-мастильних матеріалів, у сумі 10 000 грн.*

У цьому випадку:

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти – Розрахунковий рахунок» – (II розділ активу балансу) зменшиться на 10 000 грн.

Сума за статтею «Короткострокові кредити банків» (III розділ пасиву балансу) зменшиться на 10 000 грн.

Унаслідок цієї операції відбувається зменшення на одну й ту ж суму суму як грошових коштів у активі, так і заборгованості банку за короткостроковими кредитами у пасиві. Відповідно, балансова сума зменшується, але, в той же час, балансова рівність залишається незмінною.

***Приклад 4б.** Сплачений рахунок постачальника за товари, що надійшли на склад. Сума – 4 000 грн. (без ПДВ).*

При цьому:

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти – Розрахунковий рахунок» – (II розділ активу балансу) зменшиться на 4 000 грн.

Сума за статтею «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» (III розділ пасиву балансу) зменшиться на 4 000 грн.

Наведена операція призведе до одночасного зменшення на одну й ту ж саму суму грошових коштів на поточному рахунку у активі і заборгованості постачальникам за товари у пасиві. Відповідно, балансова сума зменшується, а балансова рівність залишається незмінною.

Розкриття змісту всіх можливих типів змін та наведені нами приклади операцій дають підстави зробити такі висновки.

1. Поняття *господарська операція*, що визначена Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV, широко використовується при розгляді всіх типів змін, які відбуваються у балансі під їх впливом.

2. Кожна з господарських операцій, які щоденно здійснюються у великій кількості на всіх підприємствах, призводить до рівновеликих змін лише у двох об'єктах обліку або двох статтях балансу. У свою чергу це є наслідком застосування елемента методу бухгалтерського обліку «Подвійний запис» та підтвердженням його справедливості.

3. Жодна операція з чотирьох можливих типів не призводить до порушення балансового рівняння. Таким чином рівність загальних підсумків активу і пасиву балансу зберігається після здійснення будь-якої господарської операції.

4. Операції, які відносяться до першого і другого типів змін, не впливають на валюту балансу, оскільки суми за ними мають різні знаки, тому нібито «взаємопогашуються».

5. Валюта балансу змінюється лише внаслідок здійснення операцій третього і четвертого типів. При цьому, операції третього типу збільшать балансову суму, а четвертого – зменшать.

6. Застосування методу балансового узагальнення забезпечує безперервне охоплення всіх об'єктів бухгалтерського обліку з метою оптимізації управління ними та організації суцільного контролю економічної діяльності суб'єкта господарювання.

7. Систематичне складання бухгалтерського балансу (на 1 число кожного кварталу, року) надає можливість проаналізувати стан та використання господарських засобів, що згруповані за видами і розміщенням та джерелами формування і цільовим призначенням, а також дозволяє відстежити динаміку економічного розвитку підприємства.

8. Бухгалтерський баланс є не тільки найважливішим методом узагальнення інформації про стан активів і джерел їх утворення, але є також джерелом економічної інформації про господарську діяльність підприємства, яка широко використовується в управлінських цілях.

8.4. Питання до роздумів і дискусій

Основною проблемою при вивченні теоретичного курсу бухгалтерського обліку було і залишається обґрунтування необхідності включення елемента «Бухгалтерське узагальнення» до складу елементів методу. Так, наприклад, деякі вчені (проф. Валусев Б.І., проф. Бутинець Ф.Ф. та інші) вважають, що бухгалтерський баланс є лише формою бухгалтерської звітності.

Не піддаючи сумніву цю точку зору, ми зробили спробу обґрунтувати необхідність і важливість використання методу бухгалтерського узагальнення, реалізація якого полягає саме у використанні бухгалтерського балансу для всебічного і поглибленого вивчення теорії бухгалтерського обліку. З цією метою нами надано три визначення бухгалтерського балансу: як елемента методу бухгалтерського обліку, як форми бухгалтерської звітності і, нарешті, як технічного засобу відображення елемента «Бухгалтерське узагальнення» (за зовнішнім виглядом).

Дискусійним, на наш погляд, є також питання визначення оптимальної структури балансу, обумовлене різницею побудови балансу в національній та світовій практиці.

Немає єдиної думки і щодо зовнішнього вигляду балансу. Ми звикли до того, що в Україні бухгалтерський баланс є «горизонтальним». Тобто баланс в Україні – це таблиця двосторонньої форми, ліва частина якої відображає активи, а права – пасиви підприємства. В той же час, в окремих державах, зокрема Японії, баланс є «вертикальним», коли активи і пасиви представлені послідовно один за одним.

Крім того, в умовах нестабільності законодавчої бази, постійних змін у методичних рекомендаціях відносно формування звітних даних та їх відображення у формах бухгалтерської звітності, виникають певні роздуми щодо перспектив подальшого розвитку бухгалтерського обліку взагалі і бухгалтерського балансу як елемента методу бухгалтерського обліку зокрема.

РОЗДІЛ 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ

ТЕМА 9. СИСТЕМА РАХУНКІВ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

9.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх призначення та будова.

9.2. Взаємозв'язок рахунків бухгалтерського обліку з балансом.

9.3. Подвійний запис, його сутність і значення.

Вивчення теми дає змогу:

отримати знання

- з побудови рахунків бухгалтерського обліку;
- сутності системи рахунків та подвійного запису у бухгалтерському обліку;
- з групування рахунків за об'єктами;

набути навички

- розуміння необхідності застосування рахунків в обліку та їх призначення;
- правильного визначення виду рахунка;
- правильного визначення сальдо рахунка;
- розуміння понять: «сальдо рахунка», «дебетовий оборот», «кредитовий оборот», «кореспонденція рахунків» та «бухгалтерська проводка»;
- правильного відображення на рахунках обліку руху об'єктів;
- визначення порядку відображення господарських операцій на рахунках обліку.

оволодіти вміннями

- необхідними для набуття компетенції працівника облікової та контрольної-аналітичної сфер діяльності;
- застосовувати основні нормативно-законодавчі положення з ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності зацікавленим користувачам;

- поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;
- знати основні законодавчі та нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;
- набути необхідні знання для подальшого освоєння курсу «Бухгалтерський облік» у частині використання рахунків бухгалтерського обліку щодо відображення інформації про стан, наявність та рух об'єктів обліку.

Ключові слова: активний рахунок, активно-пасивний рахунок, бухгалтерська проводка, дебет, дебетовий оборот, кредит, кредитовий оборот, модель рахунка, пасивні рахунки, переважно активний рахунок, переважно пасивний рахунок, план рахунків, подвійний запис, проста проводка, рахунки бухгалтерського обліку, сальдо, система рахунків, складна проводка.

9.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх призначення та будова

Загальне уявлення про рахунки

Рахунок – це спосіб групування і відображення руху і стану об'єктів обліку. На рахунку накопичується інформація, яка потім узагальнюється та використовується для складання різних зведених показників та звітності. Кожному об'єктові обліку – виду активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат, відповідає окремий рахунок. Для кожного бухгалтерського рахунку передбачений окремий шифр, що проставляється на всіх первинних документах і в зведених облікових регістрах.

На відміну від балансу, який показує тільки стан активів підприємства та їх джерел на певну дату, на рахунках ведеться поточний облік змін у складі активів, зобов'язань та капіталу, які відбуваються в об'єктах обліку в зв'язку з різноманітними господарськими операціями.

На рахунках постійно накопичується інформація для прийняття управлінських рішень. Тобто рахунки – це система збереження цієї

інформації в бухгалтерському обліку. Система рахунків знайшла своє відображення у Плані рахунків бухгалтерського обліку. Використання бухгалтерських рахунків для відображення господарських операцій підприємства сприяє обліку та контролю наявності та руху засобів, формуванню та змін джерел у процесі здійснення його діяльності.

Господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку можуть відображатись залежно від об'єктів, що обліковуються, як у кількісному, так і вартісному вираженні. Але застосування вартісної оцінки є обов'язковим.

За зовнішнім виглядом кожен рахунок – це двохстороння таблиця, яка нагадує букву «Т». Модель рахунка повинна мати: назву, шифр, ліву частину – дебет, та праву – кредит (рис. 9.1).

Рахунок (назва об'єкта, що обліковуються)

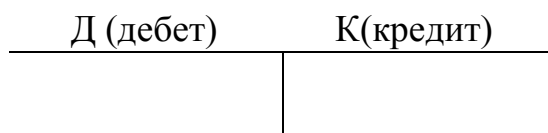


Рис. 9.1. Модель рахунка бухгалтерського обліку

Відкрити рахунок – це означає: дати йому назву і вписати залишок на початок місяця.

Рахунок пристосовано для відокремленого відображення змін у відповідному об'єкті як у бік збільшення, так у бік зменшення. Вони будуть зафіксовані в дебеті або в кредиті рахунка в залежності від свого впливу на об'єкт, який на ньому обліковується. Назви сторін рахунка умовні і відносяться до бухгалтерських термінів. Ліва – ***Дебет*** (від латин. Debet) – він винен, а права – ***Кредит*** (від латин. Credit) – він вірить. В теперішній час ці терміни «дебет» і «кредит» втратили своє буквальне значення, але однаково розуміються і застосовуються бухгалтерами всього світу.

Підсумки записів сум операцій в дебеті або кредиті рахунків носять назву оборотів, відповідно – дебетового та кредитового. Оборот – це рух

коштів, відображення відповідного процесу.

Для позначення залишків на рахунках застосовується термін “сальдо” (від італ. Saldo) – розрахунок. Залишок рахунка – різниця оборотів в дебеті та кредиті рахунка. Визначають залишки на рахунках на початок періоду (як результат співставлення оборотів попереднього періоду) та на кінець періоду (визначені за результатами поточного періоду). Таким чином, сальдо визначає стан об’єктів на конкретну дату. У залежності від того, які обороти більші – дебетові чи кредитові, сальдо може бути відповідно дебетовим або кредитовим. При відсутності залишку рахунок вважається закритим.

Активні і пасивні рахунки

Залежно від того, для обліку яких об’єктів призначені, бухгалтерські рахунки вони діляться на *активні* та *пасивні*.

Активні рахунки призначені для обліку наявності та руху активів підприємства, а *пасивні рахунки* використовуються з метою обліку наявності і зміни джерел формування активів, капіталу і зобов’язань.

Групування рахунків за об’єктами обліку наведено на рис. 9.2.

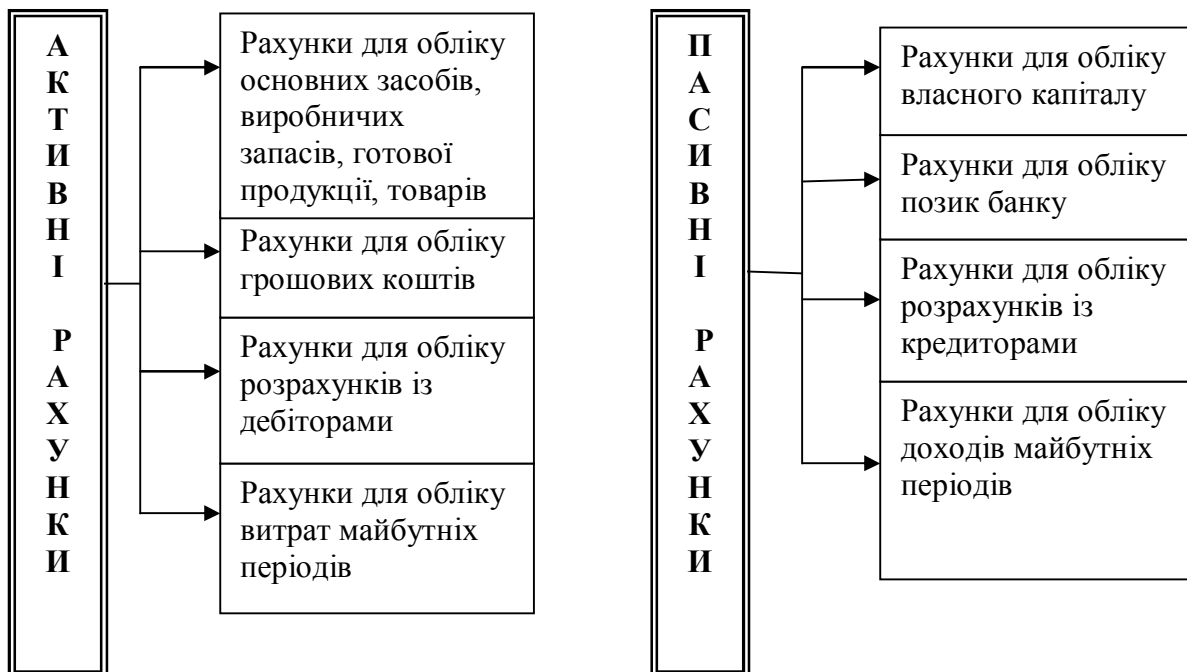


Рис. 9.2. Групування рахунків за об’єктами бухгалтерського обліку

Таке поділення обумовлює дві схеми записів на рахунках. Схему записів на активному рахунку відображено на рис. 9.3.

Активний рахунок (шифр, найменування)	
Дебет	Кредит
Початкове сальдо Збільшення (+)	Зменшення (-)
Оборот за дебетом Кінцеве сальдо	Оборот за кредитом

Рис. 9.3. Схема записів на активному рахунку

При відображенні операцій на активному рахунку необхідно дотримуватись таких правил:

- при відкритті активного рахунка залишок на початок проведення операцій записується в дебет рахунку;

- у дебеті рахунку відображаються операції, що приводять до збільшення коштів;

- у кредиті відображаються операції, що приводять до зменшення коштів;

- залишок на кінець здійснення операцій може бути тільки дебетовий, тому що сума початкового залишку та дебетового обороту завжди більше, ніж сума кредитового обороту. Залишку на кінець здійснення операцій може не бути, якщо сума початкового залишку та дебетового обороту дорівнює кредитовому обороту.

Для ілюстрації наведено порядок записів на активному рахунку “Каса” (рис. 9.4). Залишок на початок місяця в касі підприємства складав 200,00 грн. Протягом місяця до каси надійшли кошти з банку – 500,00 грн. та від покупців – 1300,00 грн.; видано грошові кошти у підзвіт – 600,0 грн. та здано

в банк – 1200,00 грн. Надходження грошових коштів до каси підприємства необхідно відображати за дебетом рахунку, їх вибуття – у протилежній стороні моделі – за кредитом рахунка. Цифра у дужці вказує номер факту здійснення операції. Залишок на даному рахунку може бути тільки дебетовий, тому що неможливо використати готівки більше, ніж є в наявності. Залишку може і не бути.

Рахунок “КАСА”, шифр 30

Дт		Кт	
Сальдо на початок періоду			
	200		
1)	500	2)	600
3)	1300	4)	1200
Оборот за дебетом		Оборот за кредитом	
	1800		1 700
Сальдо на кінець періоду			
	300		

Рис. 9.4. Порядок записів на активному рахунку “Каса”

Дебетовий оборот (сума надходжень) склав 1800 грн. Кредитовий оборот – 1700 грн. Залишок на початок періоду – 200 грн., залишок на кінець періоду – 300 грн. Формула розрахунку сальдо на кінець періоду така:

$$\text{сальдо кінцеве} = \text{сальдо початкове} + \text{оборот за дебетом} - \text{оборот за кредитом}$$

До активних рахунків відносяться, наприклад, 10 “Основні засоби”, 12 “Нематеріальні активи”, 14 “Фінансові інвестиції”, 20 “Виробничі запаси”, 22 “МШП”, 23 “Виробництво”, 26 “Готова продукція”, 28 “Товари”, 30 “Каса”, 31 “Рахунки у банках” і т.д.

Схема записів на пасивному рахунку відображена на рис. 9.5.

**Пасивний рахунок
(шифр, найменування)**

Дебет	Кредит
Зменшення (-)	Початкове сальдо Збільшення (+)
Оборот за дебетом	Оборот за кредитом Кінцеве сальдо

Рис. 9.5. Схема записів на пасивному рахунку

При відображенні операцій на пасивному рахунку слід дотримуватись таких правил:

- при відкритті пасивного рахунка залишок на початок проведення операцій записується за кредитом рахунка;

- у кредиті рахунка відображуються операції, що приводять до збільшення коштів;

- у дебеті відображуються операції, що приводять до зменшення коштів;

- залишок на кінець здійснення операцій може бути тільки кредитовим, оскільки сума початкового залишку та кредитового обороту завжди більше, ніж сума дебетового обороту. Залишку на кінець здійснення операцій може не бути, якщо сума початкового залишку та кредитового обороту дорівнює дебетовому обороту.

Ілюстрація порядку записів на пасивному рахунку “Короткострокові позики” відображена на рис. 9.6. Протягом місяця було отримано та повернуто позику банку в сумі 10000,00 грн.

Надання позик необхідно відображати у кредиті рахунка, їх погашення – у протилежній частині моделі – дебеті рахунка. Залишок на даному рахунку може бути тільки кредитовий. Залишку може і не бути.

Рахунок “Короткострокові позики”,
шифр 60

Дт	Кт
	Сальдо на початок періоду
2) 10000	1) 10000
Оборот за дебетом 10000	Оборот за кредитом 10000
	Сальдо на кінець періоду

Рис. 9.6. Порядок записів на пасивному рахунку “Короткострокові позики”

Кредитовий оборот – сума наданої позики склала 10000 грн. Дебетовий оборот – повернення основної суми боргу 10000 грн. Залишок на початок періоду відсутній, залишок на кінець періоду також відсутній.

Формула розрахунку сальдо на кінець періоду пасивного рахунка така:

$$\text{сальдо кінцеве} = \text{сальдо початкове} + \text{оборот за кредитом} - \text{оборот дебетом}$$

До пасивних рахунків відносяться, наприклад, 40 “Статутний капітал”, 43 “Резервний капітал”, 50 “Довгострокові позики”.

Існують також операції, що потребують використання активно-пасивних рахунків, які мають ознаки як активних, так і пасивних рахунків. На кожному з таких рахунків водночас можуть знайти відображення як кошти підприємства – дебіторська заборгованість, так і їх джерела – кредиторська заборгованість. До цих рахунків відносяться рахунки, що використовуються для розрахунків підприємства зі своїми кредиторами та дебіторами.

Прикладом можуть бути: 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” (переважно активний), 37 “Розрахунки з різними дебіторами” (переважно

активний), 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками” (переважно пасивний), 64 “Розрахунки за податками і платежів” (переважно пасивний), 66 “Розрахунки з оплати праці” (переважно пасивний) та інші. Позначка “переважно пасивний”, чи “переважно активний” означає, що переважно рахунок відповідає ознакам активного або пасивного рахунка.

Так, наприклад, рахунок 64 “Розрахунки за податками і платежами” звичайно виступає пасивним, тому що призначений для обліку зобов'язань перед бюджетом. У той же час його субрахунок 644 може відігравати роль активного рахунка у випадку, коли податковий кредит бюджетом не повернений.

Порядок записів на активно-пасивному рахунку схематично має такий вигляд, як це відображено на рис. 9.7.

**Активно-пасивний рахунок
(шифр, найменування)**

Дебет	Кредит
Початкове сальдо	Початкове сальдо
Збільшення дебіторської заборгованості (+)	Збільшення кредиторської заборгованості (+)
Зменшення кредиторської, заборгованості(-)	Зменшення дебіторської Заборгованості (-)
Оборот за дебетом	Оборот за кредитом
Кінцеве сальдо	Кінцеве сальдо

Рис. 9.7. Порядок записів на активно-пасивному рахунку

При відображенні операцій на активно-пасивному рахунку слід дотримуватись таких правил:

-сума початкового сальдо записується в дебеті, якщо вона відображає дебіторську заборгованість, або в кредиті – коли заборгованість кредиторська;

-у кредиті рахунка відображуються операції, які приводять до

збільшення кредиторської заборгованості та зменшення дебіторської;

-у дебеті відображується збільшення дебіторської і зменшення кредиторської заборгованості;

-залишок на кінець здійснення операцій може бути: лише кредитовий, коли він відображає кредиторську заборгованість і сума початкового залишку та кредитового обороту більша, ніж сума дебетового обороту; дебетовий, коли він відображає дебіторську заборгованість і сума початкового залишку та дебетового обороту більша, ніж сума кредитового обороту; дебетовий і кредитовий водночас – розгорнуте сальдо. Розгорнуте сальдо в активно-пасивних рахунках визначається за даними аналітичного обліку. За схемою активного рахунка окремо визначається сальдо на кожному аналітичному рахунку з дебіторської заборгованості. За схемою пасивного рахунка – сальдо з кредиторської заборгованості.

9.2. Взаємозв'язок рахунків бухгалтерського обліку з балансом

Сальдо на кінець звітного періоду, що визначено на рахунках, переноситься в бухгалтерський баланс. У більшості випадків назва статей балансу і рахунків співпадають, але в окремих випадках одна стаття балансу може об'єднувати залишки декількох рахунків. Наприклад, стаття «Основні засоби» за початковою вартістю об'єднує залишки з рахунків 10 «Основні засоби» і 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

У той же час є такі рахунки, яким відповідає дві статті балансу: одна в активі, друга – в пасиві. Це активно-пасивні рахунки, що мають розгорнуте сальдо – в дебеті та кредиті. Наприклад, дебетове сальдо на рахунку «Розрахунки за податками і платежами» у частині заборгованості бюджету підприємству в зв'язку з переплатою окремих видів податків показується в розділі 2 активу балансу, а кредитове – у частині заборгованості підприємства бюджету – у розділі 4 пасиву балансу.

Баланс складається на підставі сальдо, що визначається на кінець місяця на рахунках бухгалтерського обліку.

Від правильного та своєчасного відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку залежить реальність наведеної в балансі інформації.

9.3. Подвійний запис, його суть і значення

Загальне поняття

Господарські операції викликають зміни в об'єктах обліку, що повинні бути зафіксовані в системі рахунків бухгалтерського обліку. Оскільки кожна господарська операція викликає зміни як мінімум двох об'єктів обліку, то та сама сума відбивається одночасно на двох рахунках: за дебетом одного та кредитом іншого. Цей спосіб відображення господарського факту називається методом подвійного запису.

У результаті цього підсумок оборотів за дебетом усіх рахунків завжди повинен дорівнювати підсумку оборотів за кредитом усіх рахунків. Відсутність цієї рівності свідчить про помилки у відображенні операцій. Таким чином, подвійний запис є елементом методу бухгалтерського обліку, що впливає із самої сутності господарських операцій. Він дозволяє відобразити кругообіг засобів підприємства, їхній перехід з однієї форми в іншу, має контрольне значення.

Метод подвійного запису впливає з об'єктивної рівності двох сукупностей об'єктів обліку - активів і джерел їх формування. Її формула має такий вигляд:

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

Отже кожна господарська операція двояким способом позначається на стані об'єктів обліку, як це було розкрито в 2.3 при обов'язковому зберіганні рівності цих двох сукупностей, і відповідно відображується на бухгалтерських рахунках.

Кореспонденція рахунків і бухгалтерські проводки

Використання в поточному бухгалтерському обліку правила подвійного запису обумовлює здійснення контролю правильності відображення виконаних операцій за їх змістом.

Подвійний запис – це запис господарських операцій на протилежні боки як мінімум двох рахунків, у Дебет одного та Кредит іншого рахунка. Відображені суми кожної операції в дебеті рахунків дорівнюють сумам записів у кредиті рахунків.

Порушення правила подвійного запису, неправильне віднесення суми операції в Дебет або Кредит рахунків призводить до виникнення принципових помилок у бухгалтерському обліку: перекручуються обороти і відповідно сальдо деяких рахунків, унаслідок чого залишки на рахунках у бухгалтерському обліку не відповідають дійсності.

Взаємозв'язок рахунків, який здійснюється за допомогою подвійного запису, називається їх **кореспонденцією** рахунків, а рахунки, між якими виникає такий зв'язок, кореспондуючими рахунками.

Для відображення будь-якої господарської операції в бухгалтерському обліку необхідно встановити кореспондуючі рахунки та зв'язок між ними.

Формула кореспонденції рахунків має такий вигляд :

Дебет шифр рахунка **Кредит** шифр рахунка - сума .

Відображення господарської операції за цією формулою називається **бухгалтерською проводкою** (бухгалтерським записом), тобто бухгалтерська проводка - це вираження кореспонденції рахунків стосовно даних про кожну конкретну господарську операцію.

У бухгалтерському обліку існують ситуації, коли робиться методом “сторно” запис. У цьому разі суми, що відраховуються із записів, зроблених у відповідній частині рахунка, відображають у цій же, а не протилежній частині але зі знаком “мінус”. Такий порядок запису має велике значення для збереження економічного змісту фактів, які відображуються на рахунках.

Бухгалтерські проводки бувають прості та складні.

Проста проводка – це бухгалтерський запис за дебетом одного рахунку та кредитом іншого, це запис операції, яка викликає зміни двох об'єктів обліку.

Складна проводка – це бухгалтерський запис за дебетом одного та кредитами двох або більшої кількості рахунків і навпаки, за кредитом одного та дебетами двох або більшої кількості рахунків. Складні бухгалтерські проводки об'єднують декілька простих.

Для того, щоб скласти бухгалтерську проводку, необхідно послідовно з'ясувати такі питання:

1. Які об'єкти обліку і відповідні ним рахунки у даній конкретній господарській операції взаємодіють?
2. Яка економічна сутність господарської операції, які зміни в об'єктах вона викликає?
3. Визначити на яких рахунках треба зробити записи: активних, пасивних, активно-пасивних?
4. Скласти бухгалтерську проводку, використавши формулу кореспонденції рахунків.

Розглянемо декілька господарських операцій і порядок їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Приклад 1. Відпущено зі складу матеріалів на виробництво продукції на суму 2000,00 грн.

1. У цій операції беруть участь два об'єкти:
 - матеріали (виробничі запаси);
 - основне (незавершене) виробництво.
2. Відбулася така зміна в структурі активів (ресурсів) підприємства: матеріали на складі зменшилися, сума незавершеного виробництва збільшилася.
3. Ресурси в запасах і незавершеному виробництві відображуються на активних рахунках, тобто в цій операції беруть участь два активних рахунки.

На активних рахунках збільшення відображається в дебеті, зменшення – у кредиті.

4. У цій ситуації простий бухгалтерський запис буде мати такий вигляд:

Дебет рахунка 23 «Виробництво», Кредит рахунка 20 «Виробничі запаси» - 2000,00 грн.

Приклад 2. Нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва – 23000,00 грн., адміністрації підприємства – 10000,00 грн., відділу збуту – 7000,00 грн. У цілому нараховано 40000,00 грн.

Операція призводить до збільшення заборгованості підприємства своїм працівникам з оплати праці та збільшення витрат підприємства. За цією операцією можна скласти три простих або одну складну бухгалтерську проводку.

Прості проводки

2а) Дебет рахунка 23 “Виробництво», Кредит рахунка 661 “Розрахунки з оплати праці” – 23000,00.

2б) Дебет рахунка 92 “Адміністративні витрати”, Кредит рахунка 661 “Розрахунки з оплати праці” – 10000,00.

2в) Дебет рахунка 93 “Витрати на збут”, Кредит рахунка 661 “Розрахунки з оплати праці” - 7000,00.

Складний бухгалтерський запис

Дебет рахунка 23 “Виробництво» – 23000,00

Дебет рахунка 92 “Адміністративні витрати” – 10000,00

Дебет рахунка 93 “Витрати на збут” – 7000,00

Кредит рахунка 661 “Розрахунки з оплати праці” - 40000,00.

Бухгалтерські проводки з указівкою декількох рахунків, що дебетуються, та декількох рахунків, що кредитуються, не застосовують у принципі, тому що порушується чіткість кореспонденції рахунків.

Приклад відображення господарських операцій на рахунках методом подвійного запису

За даними головної книги АТ «Злагода» станом на 01.02.20XXр. залишки по рахунках склали:

- 10 «Основні засоби» – 12000 грн.
- 13 «Знос необоротних активів» (основних засобів) – 1000 грн.
- 20 «Виробничі запаси» – 11000 грн.
- 23 «Виробництво» – 3000 грн.
- 26 «Готова продукція» – 1000 грн.
- 30 «Каса» – 600 грн.
- 31 «Рахунки в банках» – 13000 грн.
- 40 «Статутний капітал» – 25000 грн.
- 60 «Короткострокові позички» – 9000 грн.
- 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками» – 1200 грн.
- 66 «Розрахунки по оплаті праці» – 4400 грн.

Господарські операції по підприємству АТ «Злагода» за місяць відображено у журналі їх реєстрації (табл. 9.1).

Таблиця 9.1

Журнал реєстрації господарських операцій за місяць

№	Зміст операції	Бухгалтерська проводка		Сума
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
1	По чеку з поточного рахунка в банку отримано в касу готівку для виплати заробітної плати за січень	30	31	4400
2	По платіжній відомості виплачено заробітну плату за січень	66	30	4000
3	За вимогою відпущено матеріалів зі складу на виробництво продукції	23	20	8000
4	Нараховано заробітну плату робітникам виробництва за лютий	23	66	4500

5	Утримано прибутковий податок з заробітної плати робітників за лютий	66	64	800
6	Надійшло від постачальника і на підставі прибуткового ордеру оприбутковано матеріалів	20	63	3000
7	З рахунка в банку перераховано постачальникам за матеріали, що надійшли раніше	63	31	2800
8	Передано з виробництва в склад і оприбуткована готова продукція	26	23	10000
9	З рахунка в банку перераховано в погашення заборгованості банку з короткострокової позички	60	31	2000

Господарські операції відображаються на підставі первинних документів за розглянутою раніше схемою так, як це показано на рис. 9.8.

Дт 10 «Основні засоби»		Кт	
С.п. 12000			
Об. 0	Об. 0		
С.к. 12000			

Д 13 «Знос необоротних активів»		Кт	
		С.п. 1000	
Об. 0	Об. 0		
		С.к. 1000	

Дт 20 «Виробничі запаси»		Кт	
С.п. 11000			
б) 3000	3) 8000		
Об. 3000	Об. 8000		
С.к. 6000			

Дт23«Виробництво»		Кт	
С.п. 3000			
3) 8000 4) 4500	8) 10000		
Об. 12500	Об. 10000		
С.к. 5500			

Дт 30 «Каса»		Кт
С.п. 600		
1) 4400	2) 4000	
Об. 4400	Об. 4000	
С.к. 1000		

Дт31 «Рахунки в банку»		Кт
С.п. 13000		
	1) 4400	
	7) 2800	
	9) 2000	
Об. 0	Об. 9200	
С.к. 3800		

Дт 26 «Готова продукція»		Кт
С.п. 1000		
8) 10000		
Об. 10000	Об. 0	
С.к. 11000		

Дт 40 «Статутний капітал»		Кт
	С.п. 25000	
Об. 0	Об. 0	
	С.к. 25000	

Дт 60 «Короткострокові позики»		Кт
	С.п. 9000	
9) 2000		
Об. 2000	Об. 0	
	С.к. 7000	

Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»		Кт
	С.п. 1200	
7) 2800	6) 3000	
Об. 2800	Об. 3000	
	С.к. 1400	

Дт 66 «Розрахунки з оплати праці»		Кт
	С.п. 4400	
2) 4000	4) 4500	
5) 800		
Об. 4800	Об. 4500	
	С.к. 4100	

Дт 64 «Розрахунки по податках і платежах»		Кт
	С.п. 0	
	5) 800	
Об. 0	Об. 800	
	С.к. 800	

Рис. 9.8. Відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку

ТЕМА 10. КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ПЛАН РАХУНКІВ

10.1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку.

10.2. План рахунків бухгалтерського обліку.

10.3. Проблемні питання складу Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Вивчення розділу дає змогу:

отримати знання

про рахунки бухгалтерського обліку та їх структуру, про необхідність групування рахунків за призначенням, структурою та за іншими ознаками;

набути навички

які дозволять у подальшому виявляти характерні особливості кожної групи рахунків, уявити їх зміст та способи використання в практичній діяльності;

оволодіти вміннями

необхідними для подальшого формування облікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку та можливості використання одержаної інформації в системі контролю та аналізу господарської діяльності підприємства.

Ключові слова: активи, витрати, господарські процеси, дебет, джерела, доходи, елементи, залишок, зобов'язання, класифікація рахунків, контрарні рахунки, контрактивні рахунки, контрпасивні рахунки, контрарно-доповнюючі рахунки, кредит, оборот, план рахунків, рахунки бухгалтерського обліку, результати, сальдо, схема рахунку.

10.1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку

Рахунки бухгалтерського обліку використовуються для одержання економічних показників, що характеризують склад господарських засобів, власного капіталу, зобов'язань та господарських операцій. В них безперервно

відображається вся фінансово-господарська діяльність підприємства, рахунки містять дані, що необхідні для поточного керівництва діяльністю підприємства та його контролю.

Рахунки, що застосовуються в бухгалтерському обліку неоднакові за економічним змістом об'єктів, що враховуються на них, за призначенням, структурою та за іншими ознаками. У зв'язку з цим потрібно їх класифікувати або підрозділити на якісно-однорідні ознаки, що дасть можливість виявити характерні особливості кожної окремої групи рахунків та уявити їх зміст та способи використання в практичній діяльності. Від обліку на рахунках залежить правильність, обґрунтування та необхідність показників, що одержують у системі бухгалтерського обліку інформаційну ємність системи, її здатність забезпечити контроль та аналіз господарської діяльності; надійність бухгалтерської інформації, економічну ефективність її обробки та одержання.

Класифікація рахунків дозволяє краще зрозуміти їх зміст, будову та порядок використання в практичній діяльності.

У теорії і практиці використовуються різні класифікації рахунків.

Найбільш важливими є класифікації рахунків за економічним змістом, за призначенням і структурою та відповідно до балансу.

Класифікація рахунків за економічним змістом співвідноситься з класифікацією об'єктів обліку і відповідає на питання, що враховується на тих чи інших рахунках. Класифікація рахунків за економічним змістом наведена у таблиці 10.1.

Таблиця 10.1

Класифікація рахунків за економічним змістом

Рахунки господарських засобів (активів)	Рахунки джерел господарських засобів	Рахунки витрат, доходів і результатів діяльності
1	2	3
1. Рахунки необоротних активів (10 «Основні засоби», 11 «інші необо-ротні	1. Рахунки власного капіталу (40 «Статутний капітал, 42 «Додатковий капітал»,	1. Рахунки доходів і результатів діяльності (70 «Доходи від реалізації), 71 «Інший

<p>матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 13 «Знос необоротних активів», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість» та інші)</p> <p>2. Рахунки оборотних активів: - рахунки запасів (20</p>	<p>43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» та інші)</p> <p>2. Рахунки забезпечення зобов'язань і цільових надходжень (47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»)</p> <p>3. Рахунки зобов'язань:</p>	<p>операційний дохід», 72 «Доход від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 75 «Надзвичайні доходи», 76 «Страхові платежі», 79 «Фінансові результати»</p> <p>2. Рахунки витрат діяльності: (90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі вит-</p>
<p>«Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 28 «Товари» та інші); - рахунки грошових коштів і їх еквівалентів (30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші грошові кошти», 35 «Поточні фінансові інвестиції» та інші); - рахунки розрахунків (34 «Короткострокові векселі одержані», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами» та інші)</p> <p>3. Рахунки інших активів (39 «Витрати майбутніх періодів»)</p>	<p>- рахунки довгострокових зобов'язань (50 «Довгострокові позики», 51 «Довгострокові векселі», 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» та інші); - рахунки поточних зобов'язань (60 «Короткострокові позики», 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками і платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та інші)</p> <p>4. Рахунки інших зобов'язань (69 «Доходи майбутніх періодів»)</p>	<p>рати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податки на прибуток», 99 «Надзвичайні витрати»)</p> <p>3. Рахунки витрат за елементами (80 «Матеріальні витрати, 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 85 «Інші витрати»)</p>

Рахунки господарських засобів (активів) використовуються для контролю за станом та рухом усіх ресурсів підприємства, які мають грошову оцінку. Дані рахунки в основному відносяться до активних, крім рахунків на яких ураховуються розрахунки з покупцями та замовниками, з різними дебіторами.

За дебетом активів відображається надходження, а за кредитом – вибуття. Залишок відображається за дебетом і характеризує наявність ресурсів на початок і кінець звітного періоду.

Рахунки джерел господарських засобів використовуються для контролю за станом та змінами, що відбуваються, у складі власного капіталу і зобов'язань. У більшості випадків вони пасивні, крім рахунків на яких ураховуються розрахунки з постачальниками та підрядниками, за податками і платежами, та за іншими розрахунками. Це також стосується рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Останні мають ознаки активно-пасивних. За кредитом рахунків джерел господарських засобів відображається збільшення джерел, за дебетом – зменшення. Залишок відображається, як правило, за кредитом і характеризує стан капіталу і зобов'язань на початок і кінець звітного періоду.

Рахунки доходів, результатів та витрат діяльності включають:

- активні рахунки витрат видів діяльності, на яких за дебетом узагальнюються витрати певного виду діяльності, а за кредитом вони списуються на рахунок 79 «Фінансові результати»;

- активні рахунки витрат за елементами, на яких за дебетом узагальнюються витрати певного виду, тобто матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація тощо, а за кредитом – проводиться їх списання або на рахунок 23 «Виробництво» та інші рахунки витрат операційної діяльності або безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати»;

- пасивні рахунки доходів видів діяльності, на яких за кредитом узагальнюються доходи певного виду діяльності, а за дебетом вони списуються на рахунок 79 «Фінансові результати»;

- активно-пасивний рахунок 79 «Фінансові результати», призначений для визначення фінансового результату за кожним видом діяльності підприємства.

Рахунки витрат, доходів і результатів діяльності не мають сальдо на початок і кінець звітного року і тому називаються номінальними (до балансу не потрапляють). Їхнє призначення перебуває лише в накопиченні інформації протягом звітного року про формування витрат і доходів, необхідної для заповнення «Звіту про фінансові результати».

Класифікація рахунків за економічним змістом можлива і за іншими ознаками. Так, пропонується групувати рахунки бухгалтерського обліку за економічним змістом таким чином: рахунки господарських засобів, рахунки джерел засобів та рахунки господарських процесів. Останні поділяє на рахунки процесу придбання, процесу виробництва та процесу реалізації [8 с.30]. Дану точку зору підтримує Лишиленко О.В. [6, с. 65]. Але в кожному процесі потрібні рахунки для обліку витрат доходів і результатів діяльності. Особливо необхідно враховувати, що Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» [2] та 4 «Звіт про рух грошових коштів» [3] передбачено відображати витрати, доходи, фінансові результати та рух грошових коштів за видами діяльності: операційна, фінансова і інвестиційна діяльності, надзвичайна подія. Ось чому на думку інших авторів, класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом, що представлена в таблиці 1 найбільше відповідає вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні [7].

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за їх економічним змістом з розподіленням на рахунки господарських засобів, джерел господарських засобів та на рахунки витрат, доходів і результатів діяльності дозволяє виділити всі необхідні для обліку рахунки, установити єдність та різницю в методиці відображення на них інформації та одержання необхідних показників для контролю за видами діяльності підприємства.

Класифікація рахунків за їх призначенням та структурою в

бухгалтерському обліку не пов'язує рахунки з конкретними економічними показниками, які на них відображаються. Кожний окремий вид рахунків має відмінні особливості в характері та значенні сальдо, дебетових і кредитових оборотів та в способі відображення на ньому окремих процесів. Попри всієї різноманітності використання на практиці рахунків їх можна звести в одноманітні групи, що володіють однаковими методичними ознаками та мають однотипну побудову. Розглянемо класифікацію рахунків за призначенням і структурою, яка наведена в таблиці 10.2.

Основні рахунки призначені для систематичного спостереження за станом та рухом господарських засобів та джерел їх утворення.

Інвентарні рахунки використовують для обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, готової продукції, товарів та інших майново-матеріальних цінностей.

Таблиця 10.2

Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Основні 1	Регулюючі 2	Операційні 3
1. Інвентарні рахунки (10, 11, 12, 20, 22, 26, 28 та інші) 2. Грошові рахунки (30, 31, 33, 35 та інші)	1. Регулюючі рахунки оцінки активів і їх джерел: - контрарні:	1. Калькуляційні рахунки (23) 2. Розподільчі рахунки: - збирально-розподільчі рахунки (91)
3. Рахунки капіталу (40, 41, 42, 43, 441 та інші) 4. Розрахункові рахунки (активні – 34, 36, 372, 373, 374 тощо, пасивні – 60, 63, 65, 66, 684 тощо, активно-пасивні – 64, 377, 683, с 384, 685 та інші)	контрактивні (13, 285, 38) контрпасивні (443, 45, 46) - доповнюючі рахунки (субрахунок або аналітичний рахунок «Транспортно-заготівельні витрати» на рахунку 20) - контрарно-доповнюючі рахунки (аналітичний рахунок до рахунку 26 «Готова	- рахунки, розподільчі за звітними періодами (39, 69, 47) 3. Накопичувальні рахунки (90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 80, 81, 82, 83, 84, 85) 4. Порівняльні: - операційно-результативні (24) - фінансово-результативні (79, 44)

	продукція» «Відхилення фактичної собівартості випуску продукції від вартості за обліковими цінами» за умови використання облікових цін)	
--	---	--

До інвентарних рахунків можливо віднести готівкові гроші в касі. Всі інвентарні рахунки активні, сальдо на них завжди дебетове, оборот за дебетом показує надходження ресурсів. Оборот за кредитом – їх вибуття. В аналітичному обліку запис на інвентарних рахунках роблять не тільки в грошовому, але і в кількісному вимірюванні. Аналітичні інвентарні рахунки відкривають і ведуть по кожному конкретному виду цінностей. Залишки на інвентарних рахунках періодично вивіряють за допомогою інвентаризації, під час якої перераховують (зважують, виміряють) цінності, а результати перерахунку в натурі звіряють із залишками, що одержані на рахунках.

Нижче наведена схема інвентарного рахунка.

Схема інвентарного рахунка	
Дебет	Кредит
Залишок на початок місяця – наявність майново-матеріальних цінностей або готівкових грошових коштів у касі Оборот – надходження (прибуття) ресурсів Залишок на кінець місяця – наявність цінностей на кінець місяця	Оборот – вибуття (витрата) майново-готівкових грошових коштів

Грошові рахунки також активні, призначені для обліку грошових коштів та їх еквівалентів. Сальдо на грошових рахунках відображається за дебетом і показує суму грошових коштів і їх еквівалентів, якими володіє підприємство. Оборот за дебетом показує збільшення коштів, за кредитом – їх зменшення. Схема грошових рахунків аналогічна схемі інвентарного рахунка.

Рахунки капіталу використовують для обліку та контролю за станом та

змінами власного капіталу, а саме: статутного, додатково вкладеного, іншого додаткового та резервного капіталу, нерозподіленого прибутку та цільового фінансування. Рахунки капіталу пасивні, сальдо на них кредитове. Оборот за кредитом показує збільшення власного капіталу та цільового фінансування підприємства, оборот за дебетом – його зменшення. Схема рахунка капіталу наведена нижче.

Схема рахунка капіталу	
Дебет	Кредит
Оборот – зменшення власного капіталу або використання цільового фінансування	Залишок на початок місяця – наявність капіталу або цільового фінансування. Оборот – збільшення власного капіталу або цільового фінансування

Розрахункові рахунки призначені для обліку розрахункових операцій. На них відображається заборгованість, що виникає в процесі господарської діяльності, а також її зміна. Сальдо показує заборгованість на початок і кінець звітного періоду. При тому дебетове сальдо показує дебіторську заборгованість нашому підприємству. А кредитове – заборгованість нашого підприємства іншим юридичним і фізичним особам.

Відповідно оборот за дебетом на розрахункових рахунках відображає збільшення дебіторської заборгованості протягом звітного періоду та зменшення кредиторської заборгованості, а оборот за кредитом – зменшення дебіторської заборгованості та збільшення кредиторської.

Розрахункові рахунки можуть бути активними та пасивними. Активні розрахункові рахунки призначені для обліку заборгованості інших підприємств, організацій або фізичних осіб конкретному підприємству. До них можна віднести рахунки 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 34 «Короткострокові векселі отримані», 371 «Розрахунки за виданими авансами», 372 «Розрахунки з підзвітними особами», 374 «Розрахунки за претензіями», 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» та інші. Активні розрахункові рахунки мають дебетове сальдо, означають виникнення або збільшення заборгованості підприємству, а кредитові

обороты показують зменшення даної заборгованості.

Побудова активних розрахункових рахунків представлена в наведеній схемі.

Схема активного розрахункового рахунка	
Дебет	Кредит
Залишок на початок місяця – наявність заборгованості підприємству з боку інших підприємств, організацій та осіб (дебіторів) Оборот – збільшення дебіторської заборгованості Залишок на кінець місяця - дебетовий	Оборот – зменшення дебіторської заборгованості

Пасивні розрахункові рахунки використовують для обліку зобов'язань підприємства перед іншими підприємствами. Організаціями та особами. До таких рахунків відносяться: 60 «Короткострокові позики», 62 «Короткострокові векселі видані», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 65 «Розрахунки за страхування», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 681 «Розрахунки за авансами одержаними», 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» та інші. Сальдо пасивних розрахункових рахунків – кредитове; кредитові обороти означають виникнення або збільшення зобов'язань підприємства, дебетові обороти показують зменшення цих зобов'язань. Схема пасивного розрахункового рахунка показана нижче.

Схема пасивного розрахункового рахунка	
Дебет	Кредит
Оборот – зменшення зобов'язань перед кредиторами	Залишок на початок місяця – наявність зобов'язань підприємства перед іншими підприємствами, організаціями та особами Оборот – збільшення зобов'язань Залишок на кінець місяця - кредитовий

Активно-пасивні розрахункові рахунки відображають розрахункові

відношення по таких господарських операціях, у результаті яких підприємство може виступати в ролі боржника або кредитора. Наприклад, рахунки 682 «Внутрішні розрахунки» де ведеться облік поточних розрахунків з дочірніми і асоційованими підприємствами, 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки», що призначений для обліку внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс.

При використанні активно-пасивного розрахункового рахунка для обліку розрахункових взаємозв'язків з декількома організаціями, підприємствами або особами при складанні балансу, то даний рахунок поділяють на два рахунки: активний розрахунковий рахунок та пасивний розрахунковий рахунок. Якщо цього не зробити, то під час виведення залишку на кінець звітного періоду на активно-пасивному рахунку може статися взаємний залік різних за своїм характером боргів і зобов'язань, що може перекривлювати показники про стан дебіторської заборгованості та зобов'язань.

Відображуючи на активно-пасивному розрахунковому рахунку взаємовідносини з різними дебіторами та кредиторами, необхідно визначити дебетовий і кредитовий залишки окремо аби не перевернути в балансі суми дебіторської та кредиторської заборгованості. Встановлення стану розрахунків окремо по дебіторських і кредиторських рахунках здійснюється за даними аналітичного обліку, де на кожного дебітора та кредитора ведеться окремий рахунок. Схема активно-пасивного розрахункового рахунка наведена нижче:

Схема активно-пасивного розрахункового рахунка	
Дебет	Кредит
Залишок на початок місяця – дебіторська заборгованість	Залишок на початок місяця – зобов'язання перед кредиторами
Оборот – збільшення дебіторської заборгованості або зменшення зобов'язань перед кредиторами	Оборот – збільшення зобов'язань перед кредиторами або зменшення дебіторської заборгованості
Залишок на кінець місяця – дебіторська заборгованість	Залишок на кінець місяця – зобов'язання перед кредиторами

Під час розробки Плану рахунків була зроблена спроба максимально відокремити активні та пасивні розрахункові рахунки між собою, але цей розподіл у певній мірі умовний: більшість розрахункових рахунків можуть виявити ознаки активно-пасивних і мати залишок як за дебетом, так і за кредитом (тобто розгорнуте сальдо).

Регулюючі рахунки призначені для регулювання або уточнення оцінки активів або їх джерел, що показана на основних рахунках.

Регулюючі рахунки можуть або збільшувати (доповнювати оцінку) засобів, показану на основному рахунку, або, навпаки, зменшувати її. У зв'язку з цим виділяють доповнюючі, контрарні та контрарно-доповнюючі рахунки.

Регулюючі рахунки призначені для визначення дійсної величини об'єкта, що встановлюється шляхом вирахування з початкової вартості об'єкта залишку за регулюючим рахунком.

Контрактивні рахунки протистоять основним активним рахункам, є пасивними і використовуються тоді, коли цінності відбиваються по сумі, що перевищує їхню реальну вартість на сьогоднішній день.

Так, до рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» регулюючими контрактивними є субрахунки рахунка 13 «Знос необоротних активів», 131 «Знос основних засобів», 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів», 133 «Знос нематеріальних активів».

На відповідних основних рахунках об'єкти відображаються за початковою вартістю, у процесі використання вони зношуються, їхня залишкова вартість знижується. Сума зносу накопичується на рахунку 13 «Знос необоротних активів».

Для визначення реальної (залишкової) вартості об'єктів необхідно від суми дебетового залишку на основному рахунку відняти суму кредитового залишку на регулюючому контрактивному рахунку.

Схема контрактивного рахунка 13 «Знос необоротних активів»	
Дебет	Кредит
Оборот – списання зносу в зв'язку з вибуттям об'єктів необоротних активів, їх уцінкою тощо	Залишок на початок місяця – сума зносу необоротних активів на початок місяця Оборот – нарахування зносу за місяць, а також його збільшення у випадку дооцінки необоротних активів Залишок на кінець місяця - сума зносу необоротних активів на кінець місяця

До контрактивних відносяться також рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів», який дозволяє визначити реальну вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги (тобто її чисту реалізаційну вартість) і субрахунок 285 «Торгова націнка» до рахунка 28 «Товари», що дозволяє установити покупну вартість товарів без урахування торгової націнки.

Регулюючі контрпасивні рахунки протистоять пасивним рахункам, є активними і використовуються для уточнення оцінки власного капіталу і зобов'язань, тобто призначені для обліку сум, на які зменшується залишок джерел на основних пасивних рахунках.

Контрпасивними є: рахунок 45 «Вилучений капітал», що призначений для відображення викуплених в акціонерів акцій та іншого вилучення статутного капіталу; рахунок 46 «Неоплачений капітал», що використовується для обліку дебіторської заборгованості учасників по внесках у статутний капітал. Ці рахунки постають регулюючими до рахунку 40 «Статутний капітал». Вони дозволяють визначити оплачену вартість статутного капіталу, що знаходиться в обігу. Під час розрахунку власного капіталу в балансі (підсумок 1 розділу пасиву балансу) залишки за цими рахунками мають вираховуватися.

Регулюючим контрпасивним, активним є субрахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», на якому враховується сума використаного прибутку на

виплату дивідендів і створення резервного капіталу, що потім списується в дебет субрахунка 441 «Прибуток нерозподілений». Отож, субрахунок 443 є регулюючим до субрахунка 441.

У певній мірі регулюючим до всіх рахунків власного капіталу є субрахунок 442 «Непокриті збитки» рахунка 44 Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», оскільки сума непокритого збитку зменшує величину власного капіталу підприємства і дозволяє визначити його дійсну вартість.

Регулюючі доповнюючі рахунки збільшують оцінку активів або їх джерел для визначення фактичної вартості об'єкта. Доповнюючі активні рахунки доповнюють оцінку засобів на основних активних рахунках. Так, субрахунок (або аналітичний рахунок) «Транспортно-заготівельні витрати» є активним доповнюючим рахунком до субрахунків рахунка 20 «Виробничі запаси», на яких враховується договірна вартість матеріальних ресурсів. Субрахунок «Транспортно-заготівельні витрати» дозволяє розрахувати первісну вартість (фактичну собівартість) виробничих запасів.

Доповнюючі пасивні рахунки доповнюють оцінку джерел на основних пасивних рахунках.

До контрарно-доповнюючих відносяться рахунки, що можуть уточнювати оцінку на основних рахунках, як у бік збільшення, так і у бік зменшення. Вони можуть мати як дебетове, так і кредитове сальдо. Наприклад, контрарно-доповнюючим є аналітичний рахунок до рахунка 26 «Готова продукція» «Відхилення фактичної собівартості випущеної продукції від її вартості за обліковими цінами», який використовується в умовах ведення поточного обліку готової продукції в облікових цінах.

Операційні рахунки використовуються для обліку операцій, пов'язаних із здійсненням виробничо-господарських процесів на окремих стадіях.

До операційних рахунків відносяться: калькуляційні рахунки, розподільчі, розподільчі за періодами, накопичувальні, порівняльні рахунки. Розглянемо детальніше кожен групу операційних рахунків.

Калькуляційні рахунки призначені для підсумовування різних витрат

на конкретну продукцію, виконані роботи або послуги, що були вчинені іншими підприємствами, організаціями та особами. До калькуляційного рахунку можна віднести рахунок 23 «Виробництво». До калькуляційних рахунків можна віднести і рахунок 15 «Капітальні інвестиції», який призначено для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів.

Калькуляційні рахунки мають важливе значення для контролю за зниженням собівартості продукції, робіт та послуг, за дотриманням режиму економії в витратах на об'єкти, собівартість яких визначається. На калькуляційному рахунку протягом місяця за дебетом збираються витрати з виготовлення продукції, виконані роботи або справлені послуги, а за кредитом – списується собівартість випущеної з виробництва продукції, собівартість робіт та послуг. Залишок на кінець місяця може бути тільки дебетовим, що показує витрати незавершених процесів з виробництва продукції, виконання робіт та послуг.

Схема калькуляційного рахунка 23 «Виробництво»

Дебет	Кредит
<p>Залишок на початок місяця – витрати в незавершеному виробництві на початок місяця</p> <p>Оборот – фактичні витрати на виробництво продукції, виконання робіт та послуг за місяць</p> <p>Залишок на кінець місяця – витрати в незавершеному виробництві продукції, робіт та послуг на кінець місяця</p>	<p>Оборот – списання фактичної виробничої собівартості випущеної з виробництва продукції, собівартості виконаних робіт або вчинених послуг</p>

Розподільчі рахунки призначені для контролю за окремими витратами і доходами підприємства і забезпечення правильності їх розподілення.

Розподільчі рахунки включають збирально-розподільчі рахунки і рахунки, розподільчі за звітними періодами.

Збирально-розподільчі рахунки призначені для попереднього узагальнення непрямих виробничих витрат із метою подальшого їх розподілу

між об'єктами калькулювання – видами продукції. До них відноситься активний рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», що призначений для обліку витрат на обслуговування і управління виробничим процесом на рівні підрозділів підприємства.

Протягом місяця за дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» збираються непрямі витрати, що пов'язані з організацією, управлінням та обслуговуванням виробництва, а наприкінці місяця вони списуються на рахунок 23 «Виробництво» і розподіляються між видами продукції, що випускається або виконаними роботами (послугами), пропорційно визначеній базі розподілу.

Оскільки розподілення постійної частини відповідних витрат проводиться з урахуванням нормальної потужності підприємства, можливим є виникнення нерозподіленої частини загальновиробничих витрат за умови, коли фактичний обсяг виробництва нижче нормальної потужності. Нерозподілена частина безпосередньо списується на рахунок 90 «Собівартість реалізації». Таким чином залишок на початок та кінець місяця на даному рахунку відсутній. Схема збирально-розподільчого рахунка наведена нижче.

Схема збирально-розподільчого рахунка	
Дебет	Кредит
Залишок на початок місяця – Оборот – фактична сума загальновиробничих витрат за місяць Залишок на кінець місяця –	Оборот – списання загальновиробничих витрат на рахунок 23 «Виробництво» і розподіл їх між видами продукції або списання нерозподіленої частини на рахунок 901 «Собівартість реалізації»

Рахунки, розподільчі за звітними періодами (іноді їх називають бюджетно-розподільчими), призначені для розподілу доходів і витрат між звітними періодами (місяцями, роками). Їх використання дозволяє визначити доходи і витрати того періоду, до якого вони безпосередньо відносяться. Наприклад, до розподільчих за періодами відноситься активний рахунок 39

«Витрати майбутніх періодів».

За дебетом цього рахунка збираються витрати, що проведені в звітному періоді, але підлягають віднесенню на витрати майбутніх звітних періодів, наприклад, перерахування коштів за підписку на періодичні видання на майбутній рік, сплати авансом орендних платежів, витрати на підготовку виробництва, освоєння нових виробництв і агрегатів тощо, а за кредитом проводиться списання частини витрат, що стосується поточного звітного періоду на витрати відповідного періоду.

Схема розподільчого за періодами (бюджетно-розподільчого) активного рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів»	
Дебет	Кредит
Залишок на початок місяця – залишок витрат, проведених у минулих періодах, що відноситься до майбутніх періодів Оборот – витрати, що зроблені в звітному періоді, але відносяться до майбутніх періодів Залишок на кінець місяця – залишок витрат, що відносяться до майбутніх періодів	Оборот – списання витрат, проведених у минулих періодах, що відносяться до поточного періоду

До рахунків розподільчих за періодами, відносяться також пасивні рахунки 69 «Доходи майбутніх періодів» і 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Так, у розпорядженні підприємства уже в поточному періоді надходять доходи, що відносяться до доходів майбутніх періодів. До таких доходів належать: одержані авансові платежі за здані в оренду основні засоби, передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, авансові платежі за вантажні перевезення, за користування зв'язком тощо.

Сальдо рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів» може бути тільки кредитовим, що означатиме суму нерозподілених доходів, які належать до майбутніх періодів. За кредитом – відображається сума одержаних доходів, що відносяться до майбутніх періодів, а за дебетом – зарахування їх на відповідні рахунки обліку доходів з настанням тих періодів, до яких вони відносяться.

Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»

використовується для правильного вирахування результатів господарської діяльності кожного окремого звітнього періоду. На ньому відображають витрати, які відносяться к поточному періоду, але фактично ще не здійснені. Наприклад, субрахунок 471 «Забезпечення виплат відпусток», на якому здійснюється резервування сум на виплату робітникам під час відпусток та щомісячно дані суми відносяться на рахунки виробничих витрат. А фактично виплати в поточному періоді будуть списані на рахунок забезпечення. Схема цього рахунка наведена нижче.

Схема розподільчого за періодами, пасивного рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	
Дебет	Кредит
Оборот – витрати, фактично здійснені в поточному періоді за рахунок створеного забезпечення	Залишок на початок місяця – майбутні витрати, які ще не здійснені, включені в витрати поточних періодів згідно з установленими відсотками відрахувань Оборот – майбутні витрати включені шляхом резервування у витрати поточного періоду Сальдо на кінець місяця – залишок майбутніх періодів

Накопичувальні рахунки призначені для узагальнення витрат і доходів видів діяльності або витрат за економічними елементами. Це по суті розглянуті вище номінальні рахунки. Накопичувальні активні рахунки використовуються для обліку витрат за елементами (клас 8) або витрат за видами діяльності (клас 9). Номінальні пасивні рахунки (клас 7) призначені для обліку доходів видів діяльності.

Розглянемо структуру накопичувальних рахунків на прикладі рахунків 90 «Собівартість реалізації» (рахунок витрат діяльності) і 70 «Доходи від реалізації» (рахунок доходів діяльності), схеми яких наведені нижче.

Схема накопичувального рахунка 90 «Собівартість реалізації»	
Дебет	Кредит
Оборот – відображення собівартості реалізованої протягом звітнього періоду продукції, товарів, послуг	Оборот – списання собівартості реалізованої продукції, товарів, послуг у порядку закриття рахунка на фінансовий результат

Схема накопичувального рахунка 70 «Доходи від реалізації»	
Дебет	Кредит
<p>Оборот – нарахування непрямих податків та інших сум, що зменшують дохід підприємства від реалізації продукції, товарів, послуг – списання чистого доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг у порядку закриття рахунка на фінансовий результат</p>	<p>Оборот – списання загальної суми доходів від реалізації продукції, товарів, послуг за звітний період</p>

Порівняльні рахунки включають операційно-результативні та фінансово-результативні рахунки.

Порівняльні рахунки призначені для визначення результату певної операції, процесу, виду діяльності.

До операційно-результативних відносяться активний рахунок 24 «Брак у виробництві», за дебетом якого відображається фактична собівартість остаточного браку і витрати з виправлення часткового браку, а за кредитом – суми відшкодування втрат від браку, тобто утримання з винуватців браку із заробітної плати, оприбуткування відходів від браку тощо.

Шляхом зіставлення попереднього обороту за дебетом і кредитом рахунка 24 «Брак у виробництві» виявляється результат від браку або сума остаточних втрат від браку, що списується на рахунок 23 «Виробництво». На початок і кінець місяця рахунок 24 «Брак у виробництві» сальдо не має.

До фінансово-результативних відноситься активно-пасивний рахунок 79 «Фінансові результати», що призначений для визначення фінансових результатів підприємства від усіх видів звичайної діяльності, а також надзвичайних подій.

Розрахунок робиться шляхом зіставлення сум за кредитом рахунка 79 «Фінансові результати», тобто доходів від усіх видів діяльності, що списані з рахунків обліку доходів у порядку їх закриття, із сумами за дебетом рахунка 79, тобто з витратами від усіх видів діяльності та податком на прибуток, що списані з рахунків обліку витрат у порядку їх закриття.

Визначений на рахунку 79 наприкінці звітнього періоду фінансовий результат від усіх видів діяльності списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Нижче наведена схема рахунка 79 «Фінансові результати».

Схема фінансово-результативного рахунка 79 «Фінансові результати»	
Дебет	Кредит
Оборот – списання витрат усіх видів діяльності за звітний період, а також нарахованого податку на прибуток у порядку закриття рахунків обліку витрат - списання визначеної суми прибутку на рахунок 441 «Прибуток нерозподілений»	Оборот - списання доходів усіх видів діяльності за звітний період у порядку закриття рахунків обліку доходів - списання визначеної суми збитків на рахунок 442 «Непокриті збитки»

Відносно балансу всі рахунки бухгалтерського обліку підрозділяються на балансові та позабалансові рахунки.

Якщо балансові рахунки призначені для обліку стану і руху активів, що належать підприємству, то позабалансові рахунки узагальнюють інформацію про цінності, що не належать підприємству. Вони тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні. Це орендовані необоротні активи, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці та інші.

Позабалансові рахунки використовуються також для обліку непередбачених зобов'язань, отриманих і виданих гарантій і забезпечень (наприклад, рахунок 04 «Непередбачені активи і зобов'язання», 05 «гарантії і забезпечення надані», 06 «Гарантії і забезпечення отримані» тощо).

На позабалансових рахунках також здійснюється узагальнення інформації про стан дебіторської заборгованості, списаної з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників, та про суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей, для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового становища боржника. Для цього призначено рахунок 07 «Списані активи».

Бланки суворого обліку також ураховуються на однойменному позабалансовому рахунку 08.

Останній позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування», на якому ведеться облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань.

На позабалансові рахунки не поширюється правило подвійного запису, вони ведуться за простою системою, а також не кореспондують між собою і з балансними рахунками. Записи на цих рахунках проводяться односторонньо без указівки рахунка, що кореспондує. На активних позабалансових рахунках, наприклад 01 «Орендовані необоротні активи», 02 «Активи на відповідальному зберіганні», 08 «Бланки суворого звіту» за дебетом показується збільшення відповідних цінностей, за кредитом – зменшення, а на пасивних (03 «Контрактні зобов'язання», 09 «Амортизаційні відрахування»), навпаки: за кредитом – збільшення, а за дебетом – зменшення.

10.2. План рахунків бухгалтерського обліку

Для забезпечення єдиних підходів до організації системи формування облікової інформації на підприємствах України передбачено застосування єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку, який є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій та Інструкція щодо його застосування затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291. Для скорочення облікової роботи поряд зі словесними найменуванням кожного рахунка та субрахунка введені і їх цифрові позначення (коди або шифри), якими, для скорочення облікової роботи, користуються при веденні поточного бухгалтерського обліку. Першою цифрою коду визначено клас

рахунків, другою – номер синтетичного рахунка, третьою – номер субрахунка.

Котирування документів первинного обліку, ведення реєстрів бухгалтерського обліку здійснюється із застосуванням, що найменше, коду класу й коду синтетичного рахунка. Призначення і коротка характеристика рахунків бухгалтерського обліку і типова кореспонденція рахунків першого порядку наведені в Інструкції.

Нові синтетичні рахунки можуть вводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України за відповідними клопотаннями щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій.

Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися веденням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків цього Плану рахунків. Порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденції рахунків, що не наведена в Інструкції, встановлюється підприємством, виходячи з норм цієї Інструкції, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та управлінських потреб.

У плані рахунків усі рахунки згруповані у 9 балансових та один позабалансовий (о) класи. Розглянемо коротко кожний клас.

Рахунки класу 1 «Необоротні активи» призначені для обліку засобів праці (рахунки 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи») та їхнього зносу (13 «Знос необоротних активів»), а також довгострокових фінансових інвестицій (рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»), капітальних інвестицій (рахунок 15 «Капітальні інвестиції»), довгострокової дебіторської заборгованості (рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість») та інших необоротних активів.

Рахунки класу 2 «Запаси» використовуються для узагальнення інформації про оборотні матеріальні активи, що знаходяться на різних

стадіях операційного циклу. Це рахунки 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 26 «Готова продукція» та інші.

Рахунки класу 3 «Грошові кошти, розрахунки та інші активи» призначені для обліку грошових коштів, поточних фінансових інвестицій, розрахунків із дебіторами і витрат майбутніх періодів (30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші грошові кошти», 35 «Поточні фінансові інвестиції», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 38 «Резерв сумнівних боргів», 39 «Витрати майбутніх періодів»).

Рахунки класу 4 "Власний капітал і забезпечення зобов'язань" призначені для обліку власного капіталу (40 "Статутний капітал", 42 "Додатковий капітал", 43 "Резервний капітал", 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) тощо), забезпечень майбутніх витрат і платежів (47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів") і коштів цільового призначення (48 "Цільове фінансування і цільові надходження").

Рахунки класу 5 "Довгострокові зобов'язання" призначені для обліку довгострокових кредитів банку (50 "Довгострокові позички") та інших довгострокових зобов'язань, що не підлягають погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом 12 місяців з дати балансу (51 "Довгострокові векселі видані", 53 "Довгострокові зобов'язання по оренді" тощо).

Рахунки класу 6 "Поточні зобов'язання" призначені для обліку зобов'язань, що будуть погашені протягом операційного циклу або 12 місяців із дати балансу (60 "Короткострокові позики", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 64 "Розрахунки за податками і платежами", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки з оплати праці", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо).

Рахунки класу 7 "Доходи і результати діяльності" призначені для обліку доходів від операційної, фінансової та іншої звичайної діяльності, а також надзвичайних подій (70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший

операційний дохід", 72 "Доход від участі в капіталі", 73 "Інші фінансові доходи", 74 "Інші доходи", 75 "Надзвичайні доходи" тощо), а також фінансових результатів підприємства (рахунок 79 "Фінансові результати").

Рахунки класу 8 "Витрати за елементами" призначені для накопичення інформації про витрати за елементами, необхідної для заповнення відповідного розділу "Звіту про фінансові результати". Прикладами таких рахунків є рахунки: 80 "Матеріальні витрати", 81 "Витрати на оплату праці", 82 "Відрахування на соціальні заходи", 83 "Амортизація", 84 Інші операційні витрати", 85 "Інші витрати".

Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" використовуються для накопичення інформації про витрати операційної, фінансової та іншої звичайної діяльності підприємства (90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності". 95 "Фінансові витрати" та інші), а також витрат на попередження чи ліквідацію надзвичайних подій (99 "Надзвичайні витрати").

Рахунки класу 0 "Позабалансові рахунки" призначені для обліку цінностей, що не належать підприємству та умовним прав і зобов'язань, бланків суворого обліку тощо.

Структура Плану рахунків погоджена зі структурою фінансових звітів підприємств: "Балансу" (форма № 1) і "Звіту про фінансові результати" (форма № 2). Так, залишки рахунків класів 1-3 відбиваються у відповідних розділах активу балансу, а залишки рахунків класів 4-6 - у відповідних розділах пасиву балансу.

За даними рахунків класів 7-9 складається "Звіт про фінансові результати".

Рахунки класу 0 «Позабалансові рахунки» дають інформацію для заповнення приміток до фінансових звітів.

План рахунків і Інструкція щодо його застосування є важливим засобом державного управління бухгалтерським обліком на підприємствах і в

організаціях, його впорядкування, забезпечення умов для єдиного порядку відображення господарських операцій в системі рахунків з метою подальшого їх узагальнення під час складання форм фінансової звітності.

Наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 року № 186 був затверджений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва. Його можуть застосовувати суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи, які відповідно до чинного законодавства визнані суб'єктами малого підприємництва, юридичні особи, що не займаються підприємницькою діяльністю, (крім бюджет установ), незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Суб'єкти підприємницької діяльності спрощений План рахунків застосовують у разі складання ними фінансової звітності відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 року № 39. Цим наказом значно зменшена кількість рахунків бухгалтерського обліку і стало їх всього 25. Крім того, в Плані рахунків не передбачені субрахунки, що в подальшому ускладнює контроль за окремими об'єктами.

10.3. Питання для роздумів та дискусій

Планом рахунків бухгалтерського обліку, що введений в дію в Україні з 1.01.2000 р., передбачено застосування нових рахунків, що не потрапляють у традиційні класифікації рахунків за їх призначенням і структурою, які запропоновані та освітлені в економічній літературі. Наприклад, рахунки 17 "Відстрочені податкові активи" і 54 "Відстрочені податкові зобов'язання".

Активний рахунок 17 "Відстрочені податкові активи" призначено для обліку суми податків на прибуток, що підлягає відшкодуванню підприємству

в наступних звітних періодах унаслідок:

- тимчасових різниць між балансовою вартістю активів або зобов'язань і оцінкою цих активів або зобов'язань з метою оподаткування;

- перенесення податкових збитків, невикористаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді.

Пасивний рахунок 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" призначено для обліку суми податків на прибуток, котрі будуть сплачуватися в наступних звітних періодах унаслідок виникнення тимчасових різниць між балансовою вартістю активів або зобов'язань і оцінкою цих активів з метою оподаткування.

По суті рахунок 17 "Відстрочені податкові активи" використовується, коли сума податку на прибуток, нарахованого відповідно до вимог податкового законодавства, перевищує суму податку на прибуток, що підлягає нарахуванню відповідно до правил бухгалтерського обліку, а рахунок 54 "Відстрочені податкові зобов'язання", навпаки, використовуються, коли сума податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку перевищує суму податку, визначену згідно з діючим податковим законодавством.

Таким чином, рахунки 17 та 54 призначені в основному для обліку податку на прибуток з тимчасових різниць, що виникають між оподаткованим прибутком та сумою прибутку, яка відбита в бухгалтерському обліку. Згідно зі статтею 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Податковим кодексом України, статтею 137.4 з 1 квітня 2011 року також визнано, що датою отримання доходів, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються, незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарахувань). Ураховуючи, що для визнання доходів і витрат у бухгалтерському та

податковому обліку визнається метод нарахувань, то тимчасових різниць між двома видами обліку значно зменшиться. Тому необхідність у використанні рахунків 17 та 54 може відпасти. Достатньо буде налагодити аналітичний облік тимчасових різниць, для контролю за ними та більше приділити уваги аналізу постійних різниць між бухгалтерським та оподатковуваним прибутком.

З метою скорішого виходу з економічної кризи в Україні все більше уваги стали приділяти розвитку малого бізнесу. Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання підприємницької діяльності № 523-УІ від 18.09.2008 року законодавець значно розширив параметри віднесення підприємств до категорії малих. Ними стали юридичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності будь якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та обсяг річного валового доходу не перевищує 70 млн. грн.

У зв'язку з розширенням кола підприємств, які тепер отримали право бути кваліфіковані як малі, актуальним є питання про вдосконалення спрощеного Плану рахунків.

Про необхідність розширення Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва свідчить факт, що для обліку власного капіталу передбачено рахунок 40 «Власний капітал», на якому пропонується обліковувати та узагальнювати інформацію про статутний, пайовий, додатковий, резервний, несплачений і вилучений капітал.

Тоді виникає питання, як у фінансовому звіті суб'єкта малого підприємництва форми № 1-М Баланс відобразити стан власного капіталу за його видами, якщо у формі звітності передбачено 5 строк, у тому числі і нерозподілений прибуток, для якого в спрощеному Плані рахунків виділено окремий рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)». А якщо ще й взяти до уваги той факт, що з 2008 року до складу малих підприємств увійшли і окремі акціонерні товариства, яким необхідно відображати в

балансі і вилучений капітал, то питання реформування спрощеного Плану рахунків постає особливо гостро. Щодо дебіторської заборгованості, то в балансі згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» для відбиття інформації про неї потрібна докладна деталізація згідно з запропонованими статтями, тоді як спрощеним планом рахунків облік дебіторської заборгованості пропонується вести на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Використання в обліку доходів тільки одного рахунка 70 «Доходи» не дозволяє підприємствам малого бізнесу, без додаткових зусиль, відобразити доходи у формі № 2-м «Звіт про фінансові результати за видами діяльності». Для контролю за доходами та оперативного прийняття управлінських рішень керівництву підприємства потрібна інформація про їх склад. Ось чому ми вважаємо за необхідне розширити перелік рахунків для обліку доходів відповідно до Плану рахунків, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, з урахуванням змін і доповнень, які внесені за останні роки.

Підприємствам малого бізнесу надано право самостійного вибору порядку ведення обліку витрат на рахунках бухгалтерського обліку. В той же час, Планом рахунків для суб'єктів малого підприємництва, пропонується узагальнювати їх всього на трьох рахунках. Це рахунок 23 «Виробництво», на якому відобразити витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції; а витрати поточного періоду відобразити на рахунках 84 «Витрати операційної діяльності» та 85 «Інші витрати».

Необхідно також зазначити, що запропонований для суб'єктів малого підприємництва варіант повного списання протягом року з рахунку 23 «Виробництво» в дебет рахунку 26 «Готова продукція» всіх витрат без оцінки незавершеного виробництва дійсно простий, полегшує роботу, так як не має необхідності щомісячно вираховувати собівартість продукції, але даний варіант викривлює протягом року розрахунки фінансового результату діяльності підприємства.

ТЕМА 11. СИНТЕТИЧНИЙ ТА АНАЛІТИЧНИЙ ОБЛІК

11.1. Синтетичні рахунки.

11.2. Аналітичні рахунки та субрахунки.

11.3. Взаємозв'язок синтетичних, аналітичних рахунків та субрахунків.

11.4. Порядок узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.

Вивчення теми дає змогу:

отримати знання

- з визначення синтетичних та аналітичних рахунків, субрахунків;
- з узагальнення даних синтетичних, аналітичних рахунків і субрахунків;
- взаємозв'язку синтетичних, аналітичних рахунків і субрахунків;

набути навички:

- розуміння необхідності застосування синтетичних, аналітичних рахунків і субрахунків в обліку та їх призначення;
- правильного визначення виду рахунка;
- правильного узагальнення даних синтетичних, аналітичних рахунків і субрахунків;
- розуміння понять: «синтетичний рахунок», «аналітичний рахунок», «субрахунок», «кореспонденція рахунків» та «бухгалтерська проводка»;
- правильного відображення на рахунках обліку руху об'єктів;
- визначення порядку узагальнення даних з господарських операцій на відповідних рахунках обліку;

оволодіти вміннями

- необхідними для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;

-застосовувати основні нормативно-законодавчі положення з ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності зацікавленим користувачам;

-поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;

-знати основні законодавчі та нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;

-придбати необхідні знання, вміння та навички для подальшого освоєння курсу «Бухгалтерський облік» у частині використання рахунків бухгалтерського обліку щодо відображення інформації про стан, наявність та рух об'єктів обліку.

Ключові слова: аналітичний облік, аналітичні рахунки, оборотна відомість аналітичних рахунків, оборотна відомість синтетичних рахунків, рахунки першого порядку, рахунки другого порядку, синтетичний облік, синтетичні рахунки, субрахунки, узагальнення даних бухгалтерського обліку, шахова оборотна відомість.

11.1. Синтетичні рахунки

У бухгалтерському обліку в залежності від ступеня узагальнення даних застосовуються рахунки трьох порядків: синтетичні, субрахунки, аналітичні рахунки.

Рахунки першого порядку – синтетичні рахунки – призначені для обліку економічно однорідних груп засобів, їх джерел та господарських процесів. Так, на синтетичному рахунку 20 «Виробничі запаси» відбивається наявність і рух усіх матеріальних ресурсів на підприємстві. Облік, що ведеться на синтетичних рахунках називається синтетичним («Синтез» – об'єднання, зведення до цілого). Особливістю синтетичних рахунків є те, що на них відбиваються дані тільки у грошовій оцінці. До синтетичних рахунків відносять, приміром, активні рахунки 23 «Виробництво», 10 «Основні

засоби», пасивні рахунки 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатам працівникам», тощо.

Показники, що узагальнюють інформацію, необхідні для складання фінансової звітності підприємства, але зведень, одержаних у синтетичному обліку недостатньо для оперативного керування його діяльністю. Керівництву необхідна більш докладна інформація про склад конкретних активів, джерел їх формування, а також про рух цих об'єктів.

Наприклад, підприємству необхідно не просто знати, що в нього є виробничі запаси на суму 10000 грн., а мати уявлення про те, скільки і яких саме матеріальних цінностей у натуральному та вартісному вираженні знаходиться на складі. Таку інформацію одержують за допомогою *субрахунків та аналітичних рахунків*.

11.2. Аналітичні рахунки та субрахунки

Аналітичні рахунки – це рахунки, на кожному з яких відбивається рух тільки одного об'єкта обліку, що входить в економічно однорідну групу. Аналітичні рахунки відносять до рахунків третього порядку.

Облік, що ведеться на аналітичних рахунках, називається **аналітичним обліком** («Аналіз» – розкладання цілого на частини).

Аналітичні рахунки відкриваються до більшості синтетичних рахунків та субрахунків. Рахунки, за якими не ведуться аналітичні рахунки називаються неподіленими. Наприклад, якщо на підприємстві використовується тільки національна валюта, рахунок 30 «Каса» є неподіленим.

На аналітичних рахунках облік може вестися як у вартісному, так і в натуральному вимірниках. Аналітичні рахунки дають більш докладну характеристику кожного об'єкта обліку. З метою одержання загальної картини діяльності підприємства синтетичний та аналітичний облік необхідно вести паралельно, тобто аналітичний облік ведеться не відокремлено від синтетичного, а в його розвиток. В аналітичному обліку

фіксується рух тих же активів або їх джерел, але в розбивці по їхніх видах (найменуваннях, сортах, розмірах, прізвищах фізичних осіб, найменуваннях організацій).

Наприклад, до синтетичного рахунка 66 «Розрахунки за виплатам працівникам» відкривають аналітичні рахунки за прізвищами працівників; до рахунка 93 «Витрати на збут» – за видами витрат; до рахунка «Виробництво» - за видами продукції, що виробляється тощо.

Для потреб оперативного управління, здійснення контролю за збереженням і використанням ресурсів, необхідно мати більш широкую інформацію про засоби, їх джерела та господарські процеси.

У цьому випадку необхідне групування однорідних аналітичних рахунків у межах синтетичного рахунка. Таке угруповання в поточному обліку здійснюється за допомогою **субрахунків, що є рахунками другого порядку**. Їх вводять для отримання єдиних для всіх підприємств узагальнених показників, що доповнюють показники синтетичних рахунків. Перелік субрахунків як і синтетичних рахунків, на відміну від аналітичних, передбачений Планом рахунків. Він показує напрямок, за якими повинно здійснюватися угруповання даних аналітичного обліку. Субрахунки використовуються підприємствами виходячи з потреб управління і можуть доповнюватися при необхідності, але зі збереженням кодів, передбачених Планом рахунків.

Облік по рахунку 20 «Виробничі запаси» ведеться в наступному розрізі (табл. 11.1):

Таблиця 11.1

Приклад обліку на рахунку 20 «Виробничі запаси»

Згідно Плану рахунків		Розроблено підприємством
Синтетичний рахунок	Субрахунки	Приклади аналітичних рахунків
20 «Виробничі запаси»	201 «Сировина та матеріали»	Сталь, алюміній, мідь
	202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»	Підшипники, арматура

	203 «Паливо»	Вугілля, бензин, дрова
	204 «Тара і тарні матеріали»	Обгортковий папір, рейки
	205 «Будівельні матеріали»	Цегла, дерев'яні балки
	206 «Матеріали, передані у переробку»	По видах матеріалів і в розрізі підприємств-переробників
	207 «Запасні частини»	Двигун, автомобільні шини
	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	Суперфосфат, дихлофос і інші мінеральні добрива і отрутохімікати
	209 «Інші матеріали»	Металева стружка, брухт

Облік по рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» ведеться в такому розрізі (табл. 11.2):

Таблиця 11.2.

Приклад обліку на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Згідно з Планом рахунків		Розроблено підприємством
Синтетичний рахунок	Субрахунки	Приклади аналітичних рахунків
63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	АТ «Пресмаш», МП «Прогрес»
	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	«Berjerre LTD», Компанія «Ростгаз» (Тюмень)
	633 «Розрахунки з учасниками промислово-фінансових груп»	

Якщо аналітичний облік ведеться на рахунках, на яких відбиваються розрахункові операції (63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатам працівникам», та ін.), то форма аналітичних рахунків не відрізняється від форми синтетичних рахунків. У свою чергу форма аналітичних рахунків, на яких ураховуються різні матеріальні цінності, відрізняється від форми синтетичного рахунка, оскільки в них передбачено відображення даних не тільки у вартісному, але й в натуральному вимірюванні. Це стосується рахунків 10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси», 26 «Готова продукція», 23 «Виробництво», 28 «Товари», тощо.

11.3. Взаємозв'язок синтетичних, аналітичних рахунків та субрахунків

Показники синтетичних, аналітичних рахунків та субрахунків відрізняються між собою лише *ступенем деталізації об'єктів*, що відбиваються на цих рахунках. Аналітичні рахунки є подальшим розвитком синтетичних рахунків та субрахунків, причому записи на тих та інших здійснюються за даними тих самих документів. Між синтетичним, аналітичними рахунками та субрахунками існує тісний взаємозв'язок, що впливає із самої природи аналітичних рахунків як частини синтетичних рахунків та субрахунків. Взаємозв'язок виявляється у наступному:

- 1) Якщо синтетичний рахунок активний, то всі субрахунки та аналітичні рахунки, що ведуться до нього, теж активні.
- 2) Якщо синтетичний рахунок пасивний, то всі субрахунки та аналітичні рахунки, що ведуться до нього, теж пасивні.
- 3) Залишок на синтетичному рахунку дорівнює сумі залишків на всіх аналітичних рахунках (субрахунках), що ведуться до нього.
- 4) Оборот по дебету синтетичного рахунка дорівнює сумі оборотів по дебету відповідних аналітичних рахунків (субрахунків).
- 5) Оборот по кредиту синтетичного рахунку дорівнює сумі оборотів по кредиту відповідних аналітичних рахунків (субрахунків).
- 6) Порядок визначення залишку на кінець місяця на аналітичних рахунках (субрахунках) такий самий, як і на синтетичному рахунку.
- 7) Сума, записана по кожній господарській операції на синтетичному рахунку, повинна дорівнювати сумах по цієї ж операції на всіх його аналітичних рахунках (субрахунках).

Розглянемо окремі операції прикладу по АТ «Злагода» (за даними параграфа 11.2).

Відкриємо такі аналітичні рахунки та субрахунки до синтетичних рахунків 20 «Виробничі запаси» та 63 «Розрахунки з постачальниками та

підрядниками», якщо відомо, що на складі на 1.02.20XXр.:

1) На складі підприємства зберігаються виробничі запаси на загальну суму 11800 грн., у т.ч.:

Сталь – 25 т. за ціною 200 грн. за тонну, разом на суму 5000 грн.

Алюміній – 10 т. за ціною 600 грн. за тонну, разом на суму 6000 грн.

Паливо (бензин А-92) – 100 л за ціною 8 грн. за літр, разом на суму 800 грн.

2) Заборгованість підприємства постачальникам складає:

Заводу «Центроліт» – 1200 грн.

За звітний період в АТ «Злагода» відбулися такі господарські операції, що стосуються руху виробничих запасів та розрахунків з постачальниками (нумерація операцій – 3, 6, 7 – наведена згідно з журналом реєстрації операцій, складеному у параграфі 1.2):

Операція 3. Згідно з вимогою відпущено матеріалів зі складу на виробництво – 8000 грн., у т.ч. сталь – 22 т. на суму 4400 грн., алюміній – 6 т. на суму 3600 грн.:

Дебет рахунка 23 «Виробництво» - 8000 грн.

Кредет рахунка 20 «Виробничі запаси» - 8000 грн.

Операція 6. Надійшло від постачальника і оприбутковано на склад матеріали на суму 3000 грн., у т.ч. сталь – 9 т. на суму 1800 грн., алюміній – 2 т. на суму 1200 грн.:

Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» – 3000 грн.

Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» – 3000 грн.

Операція 7. З рахунка у банку перераховано постачальникам за матеріали, що отримані раніше, – 2800 грн., у т.ч. частково погашена заборгованість заводу «Центроліт» – 800 грн., і заводу «Металіст» – 2000 грн.:

Дебет рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» – 2800 грн.

Кредит рахунку 31 «Рахунки у банку» – 2800 грн.

Господарські операції, які відбулися протягом звітного місяця, необхідно відобразити на синтетичних рахунках 20 «Виробничі запаси» та 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», а також на аналітичних рахунках і субрахунках до них таким чином, як це показано на рис. 11.1.

Синтетичний рахунок 20 «Виробничі запаси»:

Дт	20 Виробничі запаси»	Кт
С. п.	11800	
б)	3000	з) 8000
Об.	3000	Об. 8000
С. к.	6800	

Субрахунки до рахунка 20 «Виробничі запаси»:

Дт	Субрахунок 201 «Сировина та матеріали»	Кт
С. п.	11000	
б)	3000	з) 8000
Об.	3000	Об. 8000
С. к.	6000	

Дт	Субрахунок 203 «Паливо»	Кт
С. п.	800	
Об.	-	Об. -
С. к.	800	

Аналітичні рахунки до рахунка 20 «Виробничі запаси»:

Сталь

Од. вим. – тн.
Ціна 200 грн.

№ з/п	Господарські операції	Залишок		Надходження		Витрачання	
		Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума
	Залишок на 1.02	25	5000				
3	Відпущено у виробництво					22	4400
6	Отримано від постачальника			9	1800		
	Усього			9	1800	22	4400
	Залишок на 1.03	12	2400				

Алюміній

Од. вим. – тн.
Ціна 600 грн.

№ з/п	Господарські операції	Залишок		Надходження		Витрачання	
		Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума
	Залишок на 1.02	10	6000				
3	Відпущено у виробництво					6	3600
6	Отримано від постачальника			2	1200		
	Усього			2	1200	6	3600
	Залишок на 1.03	6	3600				

Бензин А-92

Од. вим. – л.
Ціна 8 грн.

№ з/п	Господарські операції	Залишок		Надходження		Витрачання	
		Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума
	Залишок на 1.02	100	800				
	Залишок на 1.03	100	800				

Синтетичний рахунок

63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»:

Дт	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Кт
		С. п. 1200
7) 2800		б) 3000
Об. 2800		Об. 3000
		С. к. 1400

Субрахунок

631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»:

Дт	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	Кт
		С. п. 1200
7) 2800		б) 3000
Об. 2800		Об. 3000
		С. к. 1400

**Аналітичні рахунки
до рахунку 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»:**

Дт	Завод «Центроліт»	Кт	Дт	Завод «Металіст»	Кт
		С. п. 1200		С. п. -	
7) 800			7) 2000	б) 3000	
Об. 800	Об. -		Об. 2000	Об. 3000	
	С. к. 400			С. к. 1000	

Рис. 11.1. Відображення господарських операцій на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку

11.4. Порядок узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку

Відображення господарських операцій протягом звітного періоду на синтетичних, аналітичних рахунках та субрахунках – це **поточний бухгалтерський облік**. Оскільки в балансі стан господарських засобів та їх джерел формування відбивається на певну дату, то для формування змін активів та їх джерел протягом звітного періоду, відкриваються рахунки трьох порядків. На підставі журналу господарських операцій усі бухгалтерські проводки протягом місяця переносяться на відкриті синтетичні, аналітичні та субрахунки, де вираховують обороти за дебетом, кредитом і виводять сальдо на кінець місяця.

Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку здійснюється за допомогою **оборотних відомостей**. Оборотні відомості укладають, як правило, по закінченню звітного місяця окремо по синтетичних, аналітичних та субрахунках. Оборотні відомості відрізняються в залежності від того, які показники характеризують об'єкти обліку.

Наприклад, оборотні відомості по рахунках, які призначені для обліку розрахунків і джерел господарських засобів, включають лише вартісні показники, а оборотні відомості по рахунках виробничих запасів, готової

продукції та інших матеріальних цінностей відбиваються в натуральних і вартісних показниках.

Оборотні відомості аналітичних рахунків до синтетичних рахунків 20 «Виробничі запаси» і 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» за даними вищенаведеного прикладу по АТ «Злагода» наведені в табл. 11.3, 11.4.

Таблиця 11.3

Оборотна відомість аналітичних рахунків та субрахунків до рахунка
20 «Виробничі запаси»

№		Ед. вим.	Ціна, грн.	Залишок на початок місяця		Надходження		Витрачання		Залишок на кінець місяця	
				Кількість, т.	Сума, грн.	Кількість, т.	Сума, грн.	Кількість, т.	Сума, грн.	Кількість, т.	Сума, грн.
01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12
Субрахунок 201 «Сировина та матеріали»											
1	Сталь	т.	200	25	5000	9	1800	22	4400	12	2400
2	Алюміній	т.	600	10	6000	2	1200	6	3600	6	3600
Усього		х	х	х	11000	х	3000	х	8000	х	6000
Субрахунок 203 «Паливо»											
1	Бензин А-92	л.	8	100	800	-	-	-	-	100	800
Усього		х	х	х	800	х	-	х	-	х	800
Усього рахунок 20		х	х	х	11800	х	3000	х	8000	х	6800

Таблиця 11.4

Оборотна відомість аналітичних рахунків до рахунку
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

№	Найменування постачальників	Залишок на початок місяця, грн.		Обороти за місяць, грн.		Залишок на кінець місяця, грн.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01	02	03	04	05	06	07	08
1	Завод «Центроліт»	-	1200	800	-	-	400
2	Завод «Металіст»	-	-	2000	3000	-	1000
Усього		-	1200	2800	3000	-	1400

Таким чином, оборотні відомості аналітичних рахунків являють собою зведення оборотів і сальдо по всіх рахунках аналітичного обліку, що поєднані субрахунками та одним синтетичним рахунком і призначені для спостереження за станом окремих видів активів та їх джерел, а також для перевірки точності облікових записів на аналітичних, синтетичних рахунках та субрахунках: підсумкові дані вказаних оборотних відомостей повинні співпадати з відповідними показниками синтетичних та субрахунків (у даному прикладі 20 «Виробничі запаси» та 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»).

Узагальнення даних усіх синтетичних рахунків також здійснюється в **оборотно-сальдовій відомості**, яка має такий вигляд (табл. 11.5):

Таблиця 11.5

Оборотно-сальдова відомість синтетичних рахунків за лютий
по АТ «Злагода»

Ши фр	Найменування рахунків	Залишок на початок місяця, грн.		Обороти за місяць, грн.		Залишок на кінець місяця, грн.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01	02	03	04	05	06	07	08
10	Основні засоби	12000	-	-	-	12000	-
13	Знос необоротних активів	-	1000	-	-	-	1000
20	Виробничі запаси	11800	-	3000	8000	6800	-
23	Виробництво	3000	-	12500	10000	5500	-
26	Готова продукція	1000	-	10000	-	11000	-
30	Каса	600	-	4400	4000	1000	-
31	Рахунки у банках	13000	-	-	9200	3800	-
40	Статутний капітал	-	25800	-	-	-	25800
60	Короткострокові позики	-	9000	2000	-	-	7000
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	-	1200	2800	3000	-	1400
64	Розрахунки за податками та платежами	-	-	-	800	-	800
66	Розрахунки за виплатами працівникам	-	4400	4800	4500	-	4100
Разом		41400	41400	39500	39500	40100	40100

Оборотно-сальдова відомість синтетичних рахунків має **три пари рівностей**:

1. Підсумок початкових дебетових залишків усіх рахунків повинен дорівнювати підсумку початкових кредитових залишків усіх рахунків. Вказане рівняння впливає з об'єктивної рівності підсумкової суми активів підприємства та загальної суми джерел їх виникнення.

2. Підсумок дебетових оборотів за місяць на всіх рахунках дорівнює підсумку кредитових оборотів на всіх рахунках. Це рівняння пояснюється використанням методу подвійного запису при відображенні кожної господарської операції.

3. Підсумок дебетових залишків на кінець місяця на всіх рахунках дорівнює підсумку кредитових залишків на кінець місяця на всіх рахунках. Це рівняння є наслідком перших двох рівнянь.

Таким чином, оборотно-сальдова відомість синтетичних рахунків являє собою зведення оборотів та сальдо всіх синтетичних рахунків. Вона дає уяву про стан сукупних активів та джерел їх виникнення, а також є засобом контролю облікових записів, які складені з застосуванням методу подвійного запису, і ознайомлення зі станом активів і джерел, а також їх змінами.

Порушення цих рівностей свідчить про помилки, допущені в облікових записах під час складання оборотної відомості.

За допомогою оборотної відомості за синтетичними рахунками можна виявляти помилки в облікових записах, зумовлені порушенням правила подвійного запису, коли сума операції записана за дебетом одного рахунка, але пропущена за кредитом іншого (або навпаки), або коли за дебетом одного рахунка операція записана в одній сумі, а за кредитом другого – в іншій. У цьому разі буде порушено рівність підсумків оборотів за місяць за дебетом і кредитом рахунків в оборотній відомості, а також рівність залишків на них на наступну звітну дату.

Якщо ж господарська операція записана на рахунок у неправильній кореспонденції або в неправильній, але однаковій сумі, чи була зовсім

пропущена або, навпаки, записана двічі, тобто коли помилка виходить за межі порушення правила подвійного запису, оборотна відомість не забезпечує її виявлення. Такі помилки виявляють іншими способами. Зокрема, повноту облікових записів на синтетичних рахунках перевіряють порівнянням; підсумків дебетових і кредитових оборотів в оборотній відомості та з підсумком реєстраційного журналу, де в хронологічному порядку зареєстровані господарські операції, здійснені за звітний місяць. У разі правильних облікових записів на рахунках підсумок реєстраційного журналу (хронологічний облік) має дорівнювати підсумкам оборотів за дебетом і кредитом рахунків в оборотній відомості (систематичний облік). Помилки, зумовлені порушенням установленної кореспонденції рахунків, виявляють за допомогою первинних документів, що були підставою для складання бухгалтерської проводки, записаної на рахунках.

Оборотну відомість за синтетичними рахунками використовують для складання бухгалтерського балансу на наступну звітну дату (на перше число наступного за звітним місяця). Підсумкові залишки на рахунках оборотної відомості показують наявність і розміщення господарських засобів (дебетові залишки), а також джерела їх формування (кредитові залишки). Ці залишки рахунків переносять у баланс, у якому рахунки, що мають дебетові залишки, записують в активи, а ті, що мають кредитові залишки, – у пасиви балансу.

Проте варто зауважити, що складання балансу – не механічне перенесення в балансову таблицю залишків рахунків, наведених в оборотній відомості. Оборотна відомість містить тільки попередні показники про наявні господарські ресурси та їх джерела на звітну дату. Визначені в ній залишки перевіряють і уточнюють перед складанням балансу. Тому оборотну відомість за синтетичними рахунками називають ще перевірочним балансом. Її показники використовують також для аналізу й оцінки загальних змін господарських ресурсів та їх джерел.

При узагальненні даних поточного обліку може також використовуватися **шахова оборотна відомість**, у якій містяться дебетові та

кредитові обороти за місяць по всіх синтетичних рахунках.

Її відмінністю є те, що в ній простежується кореспонденція синтетичних рахунків (табл. 11.6).

Таблиця 11.6

Шахова оборотна відомість за лютий по АТ «Злагода»

Рахунки, що дебетуються	Рахунки, що кредитуються												Усього за дебетом	
	10	13	20	23	26	30	31	40	60	63	64	66		
10														-
13														-
20										3000				3000
23			8000									4500		12500
26				10000										10000
30							4400							4400
31														-
40														-
60							2000							2000
63							2800							2800
64														-
66						4000					800			4800
Усього за кредитом	-	-	8000	10000	-	4000	9200	-	-	3000	800	4500		39500 шаховий підсумок

У теперішній час шахова оборотна відомість у чистому вигляді застосовується рідко. Однак, принцип шахового запису в бухгалтерському обліку використовується дуже широко, наприклад, його покладено в основу побудови багатьох реєстрів, що застосовуються в межах журнальної та автоматизованої форм обліку.

ТЕМА 12. ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ

12.1. Облік процесу постачання.

12.2. Облік процесу виробництва.

12.3. Облік процесу реалізації.

12.4. Питання до роздумів і дискусій.

Вивчення теми дає змогу

отримати знання

- з визначення поняття матеріальних ресурсів та процесу їх постачання на підприємствах різних галузей;
- з оцінки ресурсів як активів підприємства;
- з обліку розрахунків з постачальниками та контролю виконання умов договорів;
- з обліку загального обсягу матеріальних ресурсів та їх окремих видів;
- з обліку процесів виробництва та реалізації;

набути навички

- документування операцій з надходження матеріальних ресурсів на підприємство;
- розуміння необхідності застосування синтетичних, аналітичних рахунків і субрахунків в обліку матеріальних ресурсів;
- відображення даних з обліку процесів постачання, виробництва та реалізації на синтетичних, аналітичних рахунках і субрахунках;
- визначення порядку узагальнення даних за господарськими операціями з руху матеріальних цінностей на відповідних рахунках обліку;

оволодіти вміннями:

- необхідними для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;
- застосовувати основні нормативно-законодавчі положення з ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності зацікавленим користувачам;
- поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;
- знати основні законодавчі та нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;
- придбати необхідні знання для подальшого освоєння дисципліни «Бухгалтерський облік» у частині використання рахунків бухгалтерського обліку щодо відображення інформації про стан, наявність та рух об'єктів обліку.

Ключові слова: матеріальні ресурси, первісна вартість, транспортно-заготівельні витрати, виробничі запаси, постачання, оцінка, фактична собівартість, виробництво, собівартість, витрати, незавершене виробництво, реалізація, готова продукція, фінансовий результат.

12.1. Облік процесу постачання

Матеріальні ресурси відіграють визначну роль у господарській діяльності підприємств усіх галузей економіки. На виробничих підприємствах вони складають основу продукції, що виготовлюється, або підвищують її якість, тобто виступають як предмети праці. Для торговельних підприємств матеріальні ресурси – це, перш за все, товари, що підлягають реалізації. Крім того, кожне підприємство, незалежно від галузі, використовує матеріальні ресурси для господарських потреб, зокрема, для утримання приміщень у нормальному санітарно-гігієнічному стані, а також для забезпечення роботи управлінських служб (папір, чорнила, канцтовари).

Суттєве значення мають матеріальні ресурси у ході експлуатації основних засобів. Це запасні частини, мастильні матеріали, фарби для ремонту, паливо. Варто мати на увазі, що матеріальні ресурси використовуються лише протягом одного операційного циклу.

Отже, матеріальні ресурси можна визначити як предмети праці та товари, що були придбані або самостійно виготовлені з метою подальшого застосування у виробництві продукції, наданні послуг чи для продажу.

Процес забезпечення матеріальними ресурсами являє собою сукупність господарських операцій з придбання, доставки предметів праці та товарів на підприємство, а також доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Основними задачами бухгалтерського обліку процесу забезпечення

матеріальними ресурсами (далі — процесу постачання) є:

1. Повне та своєчасне документування операцій з їх надходження на підприємство.
2. Оцінка ресурсів як активів підприємства.
3. Облік розрахунків з постачальниками та контроль виконання умов договорів.
4. Облік загального обсягу матеріальних ресурсів та їх окремих видів, що заготовлені за звітний період.

Матеріальні ресурси надходять на підприємство такими шляхами: придбання за плату, виготовлення власними силами, внесення до статутного капіталу, одержання безоплатно, придбання в результаті обміну, отримання на відповідальне зберігання.

Оцінка придбаних матеріальних ресурсів

Згідно з вимогами П(С)БО 9 “Запаси” матеріальні ресурси, що надійшли, або виготовлені на підприємстві, оцінюються за первісною вартістю. Формування первісної вартості здійснюється залежно від способу їх надходження.

1. Придбання за плату

Якщо матеріальні ресурси придбані згідно з договором постачання, або купівлі-продажу на умовах здійснення розрахунків у грошовій формі, то їх первісна вартість складається з таких витрат:

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику;
- сум вартості інформаційних, посередницьких та інших подібних послуг у зв'язку з пошуком і придбанням ресурсів;
- сум ввізного мита;
- витрат на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування ресурсів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників;
- сум непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству;

- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням ресурсів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Таким чином, первісна вартість складається з двох частин: покупної вартості за цінами постачальників та транспортно – заготівельних витрат (далі – ТЗВ), що наведено на рис. 12.1.

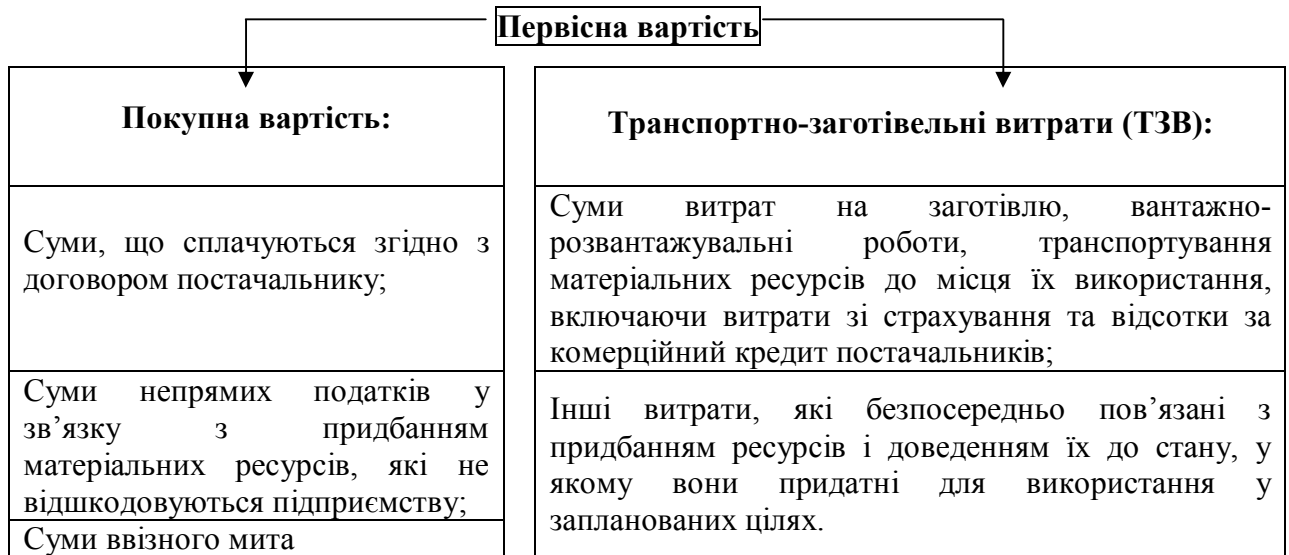


Рис. 12.1. Склад первісної вартості матеріальних ресурсів

Приклад 1. На склад підприємства надійшла партія матеріалів – 2000 кг. фарби – для подальшого використання у виробничому процесі. Згідно з документами постачальника вартість матеріалів складає 50000 грн., ПДВ – 10000 грн. Доставка матеріалів на підприємство здійснювалася автомобілем, який належить транспортному підприємству. Вартість послуг з доставки – 1250 грн., ПДВ – 250 грн. Витрати на страхування вантажу – 600 грн. Заробітна плата з відрахуваннями на соціальне страхування за розвантаження автомобіля на підприємстві склала 350 грн. Для визначення первісної вартості матеріалів треба скласти всі наведені витрати без сум ПДВ: $50000 + 1250 + 600 + 350 = 52200$ грн., у тому числі покупна вартість – 50000 грн., ТЗВ – 2200 грн.

Первісна вартість одиниці матеріалів, що надійшли, дорівнює частці від ділення первісної вартості партії на кількість одиниць. У нашому

прикладі – 52200 грн. : 2000 кг = 26,1 грн. за 1 кілограм.

Але наведений приклад є досить умовним, тому що у ньому зібрані всі ТЗВ, які виникли у зв'язку з надходженням даної партії матеріалів, причому одного виду. На практиці у рамках однієї поставки може надходити декілька їх видів. Крім того, деякі види ТЗВ важко чи зовсім неможливо віднести до будь-якої конкретної партії і, тим більше, на вартість окремих видів ресурсів, наприклад, заробітну плату вантажників матеріального складу чи складу готової продукції (товарів) та водіїв підприємства, які протягом місяця доставляють та розвантажують усі матеріали, що були придбані. Рахунки транспортних організацій, які надають послуги з доставки матеріалів, можуть надходити тільки наприкінці місяця, що також ускладнює віднесення їх сум на вартість запасів.

Таким чином, ТЗВ підлягають відокремленому обліку на аналітичному рахунку з метою їх нагромадження протягом місяця та розподілу між видами матеріальних ресурсів пропорційно їх покупній вартості.

Приклад 2. На склад підприємства протягом місяця надійшли такі матеріали:

- фарба – 1500 кг.;
- фанера – 50 листів;
- брус – 500 метрів.

Згідно з документами постачальника покупна вартість матеріалів склала (таблиця 12.1):

Таблиця 12.1

Покупна вартість матеріалів

Найменування	Ціна за одиницю без ПДВ, грн.	Вартість без ПДВ, грн.	ПДВ, грн.	Вартість з ПДВ, грн.
А	1	2	3	4
Фарба	25,00	25,00 x 1500 = =37500,00	37500,00 x 20% : :100% = 7500,00	45000,00
Фанера	50,00	50,00 x 50=2500,00	2500,00 x 20% : :100% = 500,00	3000,00
Брус	20,00	20,00 x 500 = =10000,00	10000,00 x 20% : :100% = 2000,00	12000,00
Усього	X	50000,00	10000,00	60000,00

Доставка матеріалів згідно з домовленістю здійснювалася автомобілем, який належить транспортному підприємству. Наприкінці місяця транспортне підприємство надіслало рахунок, у якому вказана вартість послуг – 2500 грн., ПДВ – 500 грн. Заробітна плата вантажника складу, нарахована за місяць та відрахування від неї на соціальне страхування склали 1750 грн. Загальна сума ТЗВ дорівнює 4250 грн. (2500 грн. + 1750 грн.). Для розподілу цієї суми між видами матеріалів треба виконати такі розрахунки:

- визначити процентне відношення суми ТЗВ та покупної вартості партії матеріалів: $4250 \text{ грн.} : 50000 \text{ грн.} \times 100\% = 8,5\%$;

- за допомогою процента визначити суми ТЗВ, які відносяться до кожного виду матеріалів:

- фарба – $37500,00 \text{ грн.} \times 8,5\% : 100 = 3187,5 \text{ грн.}$
- фанера – $2500,00 \text{ грн.} \times 8,5\% : 100 = 212,50 \text{ грн.}$
- брус – $10000,00 \text{ грн.} \times 8,5\% : 100 = 850,00 \text{ грн.}$

Усього: 4250,00 грн.;

- визначити первісну вартість кожного виду матеріалів:

- фарба – $37500,00 \text{ грн.} + 3187,50 \text{ грн.} = 40687,50 \text{ грн.}$
- фанера – $2500,00 \text{ грн.} + 212,50 \text{ грн.} = 2712,50 \text{ грн.}$
- брус – $10000,00 \text{ грн.} + 850 \text{ грн.} = 10850,0 \text{ грн.}$

Усього: 54250,00 грн.

2. Інші надходження

Можуть бути також інші надходження матеріалів. Так, якщо підприємство використовує у своїй господарській діяльності матеріальні ресурси, які виробляє власними силами, то первісною вартістю визнається собівартість їх виробництва.

Матеріальні ресурси, що надійшли як внески до статутного капіталу оцінюються за справедливою (тобто ринковою) вартістю, яка узгоджена засновниками. Безоплатно одержані матеріальні ресурси оцінюються за

справедливою вартістю. Оцінка запасів, які надійшли згідно з бартерними угодами, здійснюється у порядку, передбаченому пунктом 13 П(С)БО 9 “Запаси” [1]. Варто також мати на увазі, що згідно з діючим Податковим кодексом (п. 14.1.71), ринкова ціна вважається звичайною ціною.

Облік надходження

Для обліку матеріальних ресурсів Планом рахунків передбачені рахунки 20 “Виробничі запаси”, 21 “Поточні біологічні активи”, 22 “Малоцінні швидкозношувані предмети”. Відносно балансу ці рахунки активні. Сальдо на них відображує суми залишків матеріальних ресурсів за первісною вартістю. У дебеті рахунків відображуються:

- суми витрат на придбання чи виготовлення матеріальних ресурсів та доведення їх до стану, у якому вони можуть використовуватися у запланованих цілях;

- вартість запасів, що надійшли безоплатно;
- вартість надлишків, що виявлені у результаті інвентаризації;
- суми дооцінки.

У кредиті цих рахунків відображується вартість запасів, які були витрачені на виробництво чи інші потреби підприємства, а також були реалізовані, або вибули з будь-яких інших обставин (нестача, крадіжка, уцінка, безкоштовна передача).

Для забезпечення контролю стану та використання матеріальних ресурсів потрібне групування їх за такими однорідними ознаками як призначення, характер використання та фізичні властивості. Так, наприклад, виробничі запаси з метою обліку групуються таким чином:

- сировина та матеріали,
- покупні напівфабрикати та комплектуючі вироби,
- паливо,
- тара і тарні матеріали,
- матеріали, передані в переробку,

- запасні частини,
- матеріали сільськогосподарського призначення,
- інші матеріали.

Для кожної групи ресурсів передбачено окремий субрахунок. У середині групи виробничі запаси об'єднуються за типами, розмірами, гатунками, марками та ін. Одиницею аналітичного обліку виробничих запасів, як і всіх інших матеріальних ресурсів, є окреме найменування. Крім того, як уже підкреслювалося вище, на окремому аналітичному рахунку відображуються суми транспортно – заготівельних витрат.

Однією з найважливіших задач обліку процесу забезпечення підприємства матеріальними ресурсами є відображення **розрахунків із постачальниками**. Для цього передбачено використання декількох рахунків, а саме:

63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”;

37 “Розрахунки з різними дебіторами”

64 “Розрахунки за податками й платежами”

Рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” є переважно пасивним. Залишок у кредиті відображує суму заборгованості підприємства за матеріали, що надійшли, але не сплачені на кінець місяця. Протягом місяця у кредиті рахунка записується вартість отриманих матеріальних цінностей та послуг згідно з рахунками, накладними та актами постачальників та підрядників. У дебет рахунка відносяться суми грошей, що сплачені постачальникам, або вартість товарів чи послуг, які передаються замість оплати за бартерними угодами. Аналітичний облік на рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” ведеться за кожним окремим постачальником.

Якщо між постачальником та покупцем існує домовленість про попередню оплату ресурсів, то бухгалтерський облік розрахунків з постачальниками здійснюється на рахунку **37 “Розрахунки з різними дебіторами”**, субрахунок 1 “Розрахунки за виданими авансами”. Відносно

балансу цей рахунок активний. Залишок відображає суму передплат за матеріальні ресурси, які ще не отримані підприємством. На дебет рахунка відносять суми передплат, які були здійснені протягом місяця. По кредиту рахунка записують вартість запасів, які були оплачені раніше і надійшли протягом місяця. Аналітичний облік рахунка 371“Розрахунки за виданими авансами” ведеться на підприємстві за кожним постачальником.

Підприємства мають право купувати матеріальні ресурси за готівкові кошти. У таких випадках з каси підприємства видаються гроші робітникам. Протягом одного робочого дня робітник повинен придбати необхідні ресурси та скласти авансовий звіт про витрачені кошти. Робітники, що отримали гроші на такі цілі, називаються підзвітними особами. Розрахунки з підзвітними особами обліковуються на однойменному рахунку 372. Відносно балансу це активно-пасивний рахунок. Дебетовий залишок означає заборгованість підзвітних осіб, яка виникає, якщо сума витрачених коштів менша, ніж отримана з каси, кредитовий – відображає заборгованість підприємства перед підзвітними особами. Вона виникає у тих випадках, коли сума витрачених коштів більша за отриману з каси. В дебеті рахунка відображуються суми, що видані з каси підзвітним особам, у кредиті суми вартості придбаних цінностей та повернутих у касу невитрачених коштів.

Рахунок постачальника матеріальних цінностей та послуг, як правило, включає в себе податок на додану вартість, який відшкодовується підприємствам-покупцям із бюджету. Такі суми називаються податковим кредитом і відображаються в дебеті **рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами”** та зменшують заборгованість підприємства перед бюджетом з ПДВ.

Приклад 3. Станом на початок місяця у підприємства «Зоря» є такі залишки по рахунках синтетичного та аналітичного обліку (таблиця 12.2).

Залишки по рахунках підприємства «Зоря» на початок місяця

Синтетичний рахунок	Аналітичний рахунок	Залишок на початок місяця		
		Кількість	Сума, грн.	
			Дебет	Кредит
20 «Виробничі запаси»			52500	
в тому числі:	Матеріал А	100 одиниць	32350	
	Матеріал Б	200 одиниць	17650	
	Транспортно-заготівельні витрати		2500	
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»				10000
в тому числі:	Заборгованість перед підприємством №1			2500
	Заборгованість перед підприємством №2			7500
371 «Розрахунки за виданими авансами»			15000	
в тому числі:	Сума передплати за матеріали підприємству №3		15000	
372 «Розрахунки з підзвітними особами»	Заборгованість начальника адміністративно-господарського відділу Петренка І.П. – сума грошових коштів, які не витрачені та не повернені у касу		500	

Протягом місяця на підприємстві відбулися такі господарські операції з матеріальними ресурсами:

1. Отримано від підприємства № 1 матеріал А у кількості 120 одиниць вартістю 37500 грн., ПДВ – 7500 грн.:

Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» - 37500 грн.

Дебет рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» - 7500 грн.

Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» – 45000 грн.

2. Отримано від транспортної організації рахунок за доставку матеріалів А на склад підприємства «Зоря» у сумі 2500 грн., ПДВ – 500 грн.:

Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» – 2500 грн.

Дебет рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» – 500 грн.

Кредит рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” – 3000 грн.

3. Отримано від підприємства № 2 матеріал Б у кількості 200 одиниць вартістю 16000 грн., ПДВ – 3200 грн.:

Дебет рахунка 20 “Виробничі запаси” - 16000 грн.

Дебет рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами” - 3200 грн.

Кредит рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” – 19200 грн.

4. Нараховано зарплату робітнику підприємства “Зоря”, який розвантажував матеріали А та Б на складі у розмірі 750 грн.:

Дебет рахунка 20 “Виробничі запаси”

Кредит рахунка 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” – 750 грн.

5. Отримано від підприємства № 3 матеріал А кількістю 25 одиниць на суму 7500 грн. та матеріал Б кількістю 800 одиниць на суму 5000 грн. Загальна вартість матеріалів, що надійшли – 12500 грн., ПДВ – 2500 грн. Розрахунки з підприємством № 3 було здійснено шляхом передплати:

Дебет рахунка 20 “Виробничі запаси” – 12500 грн.

Дебет рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами” - 2500 грн.

Кредит рахунка 371 “Розрахунки за виданими авансами” – 15000 грн.

1. Від Петренка І.П. отримано авансовий звіт про використання готівкових коштів на сплату послуг транспортної організації з доставки матеріалів А та Б від підприємства № 3 на склад підприємства “Зоря” у сумі 375 грн., ПДВ – 75 грн.:

Дебет рахунка 20 “Виробничі запаси” – 375 грн.

Дебет рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами” - 75 грн.

Кредит рахунка 372 “Розрахунки з підзвітними особами” – 450 грн.

7. З поточного рахунка підприємства “Зоря” перераховано грошові кошти підприємству № 1 – 6500 грн., підприємству № 2 – 26700 грн. Усього – 33200 грн.:

Дебет рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”

Кредит рахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – 33200 грн.

8. Надійшла у касу від Петренка І.П. сума невикористаних готівкових коштів – 50 грн.:

Дебет рахунка 30 «Каса»

Кредит рахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами» – 50 грн.

Відображення господарських операцій процесу забезпечення матеріальними ресурсами на синтетичних рахунках здійснюється таким чином, як це показано на рис. 12.2.

371 «Розрахунки за виданими авансами»		372 «Розрахунки з підзвітними особами»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С. п. 15000	5) 15000	С. п. 500	6) 450
			8) 50
Об. 0	Об. 15000	Об. 0	Об. 500
С. к. 0		С. к. 0	

20 «Виробничі запаси»		63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С. п. 52500		7) 33200	С. п. 10000
1) 37500			1) 45000
2) 2500			2) 3000
3) 16000			3) 19200
4) 750			
5) 12500			
6) 375			
Об. 69625	Об. 0	Об. 33200	Об. 67200
С. к. 122125			С. к. 44000

Рис. 12.2. Облікове відображення господарських операцій процесу забезпечення підприємства матеріальними ресурсами

Відображення господарських операцій процесу забезпечення матеріальними ресурсами на аналітичних рахунках здійснюється таким чином, як це показано на рис. 12.3 (дані для прикладу надано у таблицях 12.3-12.4).

Аналітичні рахунки до рахунка 20 “Виробничі запаси”

Таблиця 12.3

Матеріал А за цінами постачальника

№ операції	Від кого надійшло, кому видано	Надходження		Видаток		Залишок	
		кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.
	Залишок на початок місяця	-	-	-	-	100	32350
1	Отримано від підприємства №1	120	37500	-	-	220	69850
5	Отримано від підприємства №3	25	7500	-	-	245	77350
	Усього	145	45000	-	-	245	77350

Таблиця 12.4

Матеріал Б за цінами постачальника

№ операції	Від кого надійшло, кому видано	Надходження		Видаток		Залишок	
		кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.	кількість, грн.	сума, грн.
	Залишок на початок місяця	-	-	-	-	200	17650
3	Отримано від підприємства №2	200	16000	-	-	400	33650
5	Отримано від підприємства №3	80	5000	-	-	480	38650
	Усього	280	21000	-	-	480	38650

Транспортно-заготівельні витрати

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 2500	
2) 2500	
4) 750	
6) 375	
Об. 3625	Об. 0
С.к. 6125	

**Аналітичні рахунки до рахунка
63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”**

Підприємство №1		Підприємство №2	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
7) 6500	С. п. 2500	7) 26700	С. п. 7500
	1) 45000		3) 19200
Об. 6500	Об. 45000	Об. 26700	Об. 19200
	С. к. 41000		С. к. 0

Транспортна організація

Дт (дебет)	Кт (кредит)
	С.п. 0
	2) 3000
Об. 0	Об. 3000
	С.к. 3000

Рис. 12.3. Відображення на рахунках аналітичного обліку господарських операцій процесу забезпечення підприємства матеріальними ресурсами

За даними аналітичного обліку матеріальних ресурсів та розрахунків з постачальниками визначається загальна кількість матеріалів, яка складається з матеріалів, що залишилися на складі на початок місяця, а також були заготовлені протягом місяця:

-Матеріал А – 245 одиниць покупною вартістю 77350 грн.

-Матеріал Б – 480 одиниць покупною вартістю 38650 грн.

Загальна сума транспортно–заготівельних витрат склала 6125 грн. (3000+3625).

Заборгованість постачальникам на кінець місяця склала 44000 грн., у тому числі підприємству №1 – 41000 грн., транспортній організації – 3000 грн.

Облік вибуття

Матеріальні ресурси відпускаються зі складів, перш за все, для здійснення основної операційної діяльності, тобто на виготовлення продукції, виконання робіт чи подальшу реалізацію. На даному етапі перед бухгалтерським обліком стоїть задача оцінити матеріальні запаси, що були видані на виробництво, або реалізовані. Питання оцінки дуже важливе в умовах ринку, тому що ціни на матеріали часто змінюються. Підприємства обирають один із варіантів оцінки, що запропоновані стандартом 9 «Запаси» для їх списування за так званою фактичною собівартістю, визначення якої може здійснюватися такими способами:

1. **Метод ідентифікованої собівартості** передбачає облік фактичної собівартості кожної конкретної одиниці запасів. Цей метод застосовується для матеріальних ресурсів, які мають значну вартість, невелику номенклатуру та використовуються для виконання спеціальних замовлень.

2. **Метод середньозваженої собівартості** – собівартість кожної одиниці визначається шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок місяця і вартості отриманих протягом місяця запасів на їх сумарну кількість.

3. **Метод ФІФО** – списання матеріальних ресурсів у такої послідовності, в якій вони надходили на підприємство.

4. **Метод нормативних витрат** полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції, що встановлюються підприємствами з урахуванням нормального рівню використання запасів, труда, виробничих потужностей та діючих цін. Норми витрат та ціни повинні перевірятися та переглядатися для наближення їх до фактичних.

5. **Метод оцінки за цінами реалізації** використовується на підприємствах роздрібною торгівлі.

Для розрахунку фактичної собівартості вибуття матеріальних ресурсів за методом середньозваженої собівартості, який є найбільш розповсюдженим, використано дані прикладу 3, при тому, що на

виробництво продукції було витрачено:

- матеріалу А – 200 одиниць;
- матеріалу Б – 300 одиниць.

По-перше, треба визначити середньодоговірну вартість одиниці матеріальних запасів за формулою 12.1:

$$\frac{\text{Залишок на початок місяця у покупних цінах} + \text{надходження за місяць у покупних цінах}}{\text{Кількість запасів на початок місяця} + \text{кількість матеріалів, що надійшли}} \quad 12.1$$

- матеріал А: $(32350 \text{ грн.} + 45000 \text{ грн.}) : (100 \text{ од.} + 145 \text{ од.}) = 315,7 \text{ грн.}$
- матеріал Б: $(17650 \text{ грн.} + 21000 \text{ грн.}) : (200 \text{ од.} + 280 \text{ од.}) = 80,50 \text{ грн.}$

По-друге, треба визначити вартість використаних матеріалів, виходячи з середньодоговірних цін :

- матеріал А: $315,7 \text{ грн.} \times 200 \text{ одиниць} = 63140 \text{ грн.}$
- матеріал Б: $80,50 \text{ грн.} \times 300 \text{ одиниць} = 24150 \text{ грн.}$

Усього 87290 грн.

По-третє, за даними аналітичного обліку рахунка 20 “Виробничі запаси” визначається **процентне відношення ТЗВ до покупної вартості матеріалів** (формула 12.2):

$$\begin{aligned} \% \text{ ТЗВ} &= (\text{Залишок ТЗВ на початок місяця} + \text{ТЗВ за місяць}) : \\ &: (\text{Залишок запасів на початок місяця у покупних цінах} + \\ &+ \text{Надходження запасів за місяць у покупних цінах}) \times 100\% = \quad 12.2 \\ &= (2500 \text{ грн.} + 3625 \text{ грн.}) : (77350 \text{ грн.} + 38650 \text{ грн.}) = 5,28\% \end{aligned}$$

За допомогою процента можна підрахувати суму ТЗВ, яка відноситься на фактичну собівартість використаних матеріалів:

$$87290 \text{ грн.} \times 5,28\% = 4608,9 \text{ грн.}$$

Таким чином, фактична собівартість використаних протягом місяця матеріалів складає:

87290 грн. + 4608,9 грн. = 91898,9 грн.

Ця сума відображується записом такої операції:

9. Списується фактична собівартість використаних матеріалів:

Дебет рахунка 23 «Виробництво»

Кредит рахунка 20 «Виробничі запаси» – 91898,9 грн.

Після списання матеріалів на виробництво схеми синтетичних та аналітичних рахунків можуть бути наведені у такому вигляді:

20 «Виробничі запаси»

Дт (дебет)		Кт (кредит)	
С.п. 52500			
1) 37500		9) 91897,40	
2) 2500			
3) 16000			
4) 750			
5) 12500			
6) 375			
Об. 69625		Об. 91897,40	
С.к. 30227,60			

Аналітичні рахунки до рахунка 20 «Виробничі запаси»

Таблиця 12.5

Матеріал А за цінами постачальника

№ операції	Від кого надійшло, кому видано	Надходження		Видаток		Залишок	
		кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.
	Залишок на початок місяця					100	32350
1	Отримано від підприємства № 1	120	37500			220	69850
5	Отримано від підприємства № 3	25	7500			245	77350
9	Видано на виробництво			200	63140	45	14210
	Усього	145	45000	200	63140	45	14210

Матеріал Б за цінами постачальника

№ операції	Від кого надійшло, кому видано	Надходження		Видаток		Залишок	
		кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.
	Залишок на початок місяця					200	17650
3	Отримано від підприємства № 2	200	16000			400	33650
5	Отримано від підприємства № 3	80	5000			480	38650
9	Видано на виробництво			300	24150	180	14500
	Усього	280	21000	300	24150	180	14500

Транспортно - заготівельні витрати

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 2500	9) 4608,9
2) 2500	
4) 750	
6) 375	
Об. 3625	Об. 4608,9
С.к. 1516,10	

12.2. Облік процесу виробництва*Загальні поняття та задачі обліку*

Процес виробництва – це сукупність господарських операцій зі створення продукції виробничо-технічного призначення чи товарів народного споживання, або надання послуг, виконання робіт. Процес виробництва відбувається на підприємствах будь-яких галузей та видів діяльності за винятком торгівлі.

Процес виробництва – це, перш за все, використання та споживання засобів праці, матеріальних, трудових та фінансових ресурсів підприємства. Таким чином, у бухгалтерському обліку процесу виробництва відображаються операції з використання ресурсів та визначається загальна

сума витрат на створення продукції, виконання робіт чи послуг.

Головними задачами бухгалтерського обліку процесу виробництва є:

- своєчасне документування операцій з використання ресурсів;
- накопичення та групування первинних документів за видами та напрямками витрат;
- узагальнення витрат за звітний період (місяць, квартал, рік);
- визначення **виробничої собівартості** - суми витрат, які пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт чи послуг;
- порівняння фактичних витрат з нормативними з метою подальшого аналізу відхилень.

Витрати виробництва займають значне місце у системі фінансових показників підприємства. Вони складають найбільшу долю у загальній сумі операційних витрат виробничих підприємств, тому від точності та достовірності їх величини безпосередньо залежить показник фінансового результату діяльності підприємства (прибуток чи збиток).

Витрати виробництва, як об'єкт бухгалтерського обліку, досить різноманітні та складні. Тому бухгалтерський облік здійснюється за допомогою відповідних класифікацій, що ґрунтуються на економічних ознаках окремих витрат.

Класифікація виробничих витрат

Витрати виробництва групуються за такими ознаками:

I. За елементами (елемент – сукупність економічно однорідних витрат):

- матеріальні витрати (вартість матеріальних ресурсів, які були використані на виробництво),
- витрати на оплату праці,
- відрахування на соціальні заходи,
- амортизація,
- інші операційні витрати (витрати на відрядження, послуги зв'язку, сплата послуг банків).

II. Відносно собівартості продукції, робіт, послуг:

- витрати на продукцію,
- витрати періоду.

Витрати на продукцію – це витрати, які пов’язані з виробництвом продукції та складають її виробничу собівартість.

Витрати періоду – це витрати, які не включаються у собівартість продукції, а відносяться на збільшення витрат того періоду, у якому вони виникли, наприклад, витрати на управління підприємством, збут, нестачі та витрати від псування цінностей.

III. За порядком віднесення до собівартості продукції (групується тільки витрати на продукцію):

- прями,
- непрямі.

Прямі витрати – це витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на собівартість певного виду продукції. Приклади прямих витрат наведені в їх класифікації за напрямками.

Непрямі витрати – це витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного виду продукції. Вони відносяться одразу до декількох, або всіх виробів. До них відносяться загальновиробничі витрати, загальна сума яких підлягає розподілу між видами продукції згідно з правилами, що наведені у Стандарті № 16 “Витрати”.

IV. За напрямками витрат (групується тільки витрати на продукцію):

- прями матеріальні витрати,
- прями витрати на оплату праці,
- інші прями витрати,
- загальновиробничі витрати.

До складу **прямих матеріальних витрат** відноситься вартість сировини та основні матеріалів, які утворюють основу продукції, що виробляється, покупних полуфабрикатів та комплектуючих виробів,

допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного виду продукції (робіт, послуг).

До складу **прямих витрат на оплату праці** відносяться заробітна плата та інші виплати робітникам, які зайняті на виробництві продукції, виконанні робіт чи наданні послуг, якщо їх можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції.

До складу **інших прямих витрат** відносяться всі інші виробничі витрати, які пов'язані з виробництвом конкретних видів продукції, зокрема, відрахування на соціальне страхування, плата за оренду та амортизація спеціального обладнання та інші витрати.

Загальновиробничі витрати включають у себе витрати на управління виробництвом (оплата праці апарата управління цехами, ділянками; відрахування на соціальні заходи від зарплати апарата управління; витрати на службові відрядження персоналу цехів та інші), амортизацію основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення, витрати на ремонт, утримання, експлуатацію, оренду основних засобів загальновиробничого призначення, витрати на опалення, освітлення та інше утримання виробничих приміщень та інші витрати на обслуговування виробничого процесу.

Необхідно також мати на увазі, що на відміну від бухгалтерського обліку, згідно із Податковим кодексом України, непрямі (загальновиробничі) витрати не включаються у собівартість виготовлених та реалізованих товарів.

V. За ступенем впливу обсягів виробництва на рівень витрат:

- постійні,
- змінні.

Постійні – це витрати, сума яких не змінюється, або змінюється незначно в зв'язку зі зміною обсягу виробництва. Наприклад, витрати на опалення та освітлення приміщень, заробітна плата керівників підприємства тощо.

Змінні витрати – це витрати, величина яких залежить від обсягів виробництва. Наприклад, витрати сировини та матеріалів, які складають

основу продукції; заробітна плата основних робітників, які виробляють продукцію; витрати палива для надання руху виробничому обладнанню.

VI. За календарними періодами:

- витрати поточного періоду,
- витрати майбутніх періодів.

Характеристика бухгалтерських рахунків для обліку виробництва.

Для обліку процесу виробництва Планом рахунків передбачені такі рахунки:

23 “Виробництво”;

91”Загальновиробничі витрати”;

24 “Брак у виробництві”.

Відносно балансу рахунок 23 “Виробництво” є активним. За призначенням він калькуляційний, тому що на ньому визначається собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг). Залишок відображує так зване незавершене виробництво (НЗВ) - суму витрат на виробництво продукції, яка залишилася у виробничих підрозділах як незавершена на кінець (початок) місяця. Для визначення величини незавершеного виробництва підприємства проводять у цехах інвентаризації на кінець місяця. В дебеті рахунка відображуються витрати, які виникли протягом місяця в зв'язку з виробництвом продукції, в кредиті - сума фактичної собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг), яка розраховується наприкінці місяця за такою формулою 12.3:

$$\begin{array}{rccclcl}
 \text{Фактична} & = & \text{НЗВ на} & + & \text{Витрати} & - & \text{НЗВ} & & \\
 \text{собівартість готової} & & \text{початок} & & \text{за} & & \text{на} & & \\
 \text{продукції} & & \text{місяця} & & \text{місяць} & & \text{кінець} & & \\
 & & & & & & \text{місяця} & & (12.3)
 \end{array}$$

У загальному вигляді зміст рахунка 23 “Виробництво” можна представити такою схемою (рис. 12.4):

Д **23 «Виробництво»** К

НЗВ на початок місяця	- Фактична собівартість готової продукції
- Прямі матеріальні витрати	
- Прямі витрати на оплату праці	
- Інші прямі витрати	
- Загальновиробничі витрати	
Оборот за місяць	Оборот за місяць
НЗВ на кінець місяця	

Рис. 12.4. Схема рахунка 23 “Виробництво”.

Аналітичний облік до рахунка 23 “Виробництво” ведеться за виробничими підрозділами, за видами виробництва, за видами продукції, що виробляється.

Прямі витрати відносяться безпосередньо у дебет рахунка 23 “Виробництво”, а непрямі спочатку збираються на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, а потім розподілюються між видами продукції та списуються з кредиту цього рахунка в дебет рахунка 23 “Виробництво”. Розподіл загальновиробничих витрат здійснюється згідно з вимогами Стандарту 16 “Витрати” пропорційно встановленій на підприємстві базі розподілу - часу роботи обладнання, зарплаті основних робітників, обсягу діяльності, прямим витратам. Для розподілу загально виробничих витрат суттєве значення має класифікація витрат на **змінні та постійні**. **Змінні витрати** розподілюються пропорційно фактичним показникам, які прийняті за базу розподілу. **Постійні витрати** можуть бути віднесені на собівартість виробленої продукції тільки у межах їх нормативного рівня, який визначається виходячи з нормальної потужності підприємства.

Нормальна потужність – це середній обсяг виробництва, який може

бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом декількох років чи операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Таке обмеження є необхідним для запобігання можливого впливу на собівартість продукції непередбачених постійних загальновиробничих витрат. Таким чином, якщо запланованого обсягу виробництва за період не було досягнуто, то частина постійних загальновиробничих витрат не може бути розподілена між видами продукції, а відноситься на збільшення собівартості реалізованої продукції.

Рахунок 91 “Загальновиробничі витрати” є активним. За своїм призначенням він збірно-розподільний, тому що в дебеті збираються суми витрати, які наприкінці кожного місяця списуються:

- у дебет рахунка 23 “Виробництво” – розподілені витрати,
- у дебет рахунка 90 “Собівартість реалізованої продукції” – нерозподілені витрати.

Залишків на даному рахунку не буває.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться за виробничими підрозділами, за статтями витрат, які відображають їх зміст та напрям, наприклад, витрати на утримання апарату управління цеху, витрати на оплату службових відряджень, амортизація основних засобів цехового призначення та інші.

Рахунок 24 “Брак у виробництві” є активним. У дебеті відображується собівартість браку, що був виявлений у виробництві та не підлягає виправленню, а також витрати на виправлення браку, в кредиті – суми оприбуткованих відходів від браку, суми, які відшкодовуються винуватцями браку, а також списання суми остаточних збитків від браку на собівартість продукції - у дебет рахунка 23 “Виробництво”.

Приклад. Розглянемо загальну схему обліку процесу виробництва.

Станом на початок місяця у підприємства «Зоря» є залишки по рахунках синтетичного та аналітичного обліку (табл. 12.7).

Залишки по рахунках підприємства «Зоря» на початок місяця

Синтетичний рахунок	Аналітичний рахунок	Залишок на початок місяця		Залишок на кінець місяця	
		Сума, грн.		Сума, грн.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
20 “Виробничі запаси”		100000			
23 “Виробництво”	Усього	400000		75000	
	Виріб А	250000		40000	
	Виріб Б	150000		35000	
26 “Готова продукція”		80000			

Протягом місяця на підприємстві відбулися такі господарські операції:

1. Відпущено зі складу на виробництво матеріали та списані за фактичною собівартістю:

на виріб А – 25000 грн., на виріб Б – 15000 грн.

Усього – 40000 грн.:

Дебет рахунка 23 “Виробництво”

Кредит рахунка 20 “Виробничі запаси” - 40000 грн.

2. Відпущено зі складу матеріалів на утримання обладнання та будівлі цеху – 6000 грн.:

Дебет рахунка 91 “Загальновиробничі витрати”

Кредит рахунка 20 “Виробничі запаси” - 6000 грн.

3. Нараховано зарплату робітникам:

за виріб А – 25000 грн.,

за виріб Б – 22500 грн.

Усього – 47500 грн.:

Дебет рахунка 23 “Виробництво”

Кредит рахунка 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” – 47500 грн.

4. Нараховано зарплату робітникам, що обслуговують виробниче обладнання – 3500 грн.:

Дебет рахунка 91 “Загальновиробничі витрати”

Кредит рахунка 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” – 3500 грн.

5. Здійснено відрахування на соціальні заходи від сум зарплати, нарахованої за виріб А – 9375 грн., за виріб Б – 8437,50 грн., робітникам, що обслуговують виробниче обладнання – 1312,50 грн.

Усього – 19125 грн.:

Дебет рахунка 23 “Виробництво” - 17812,50 грн.

Дебет рахунка 91 “Загальновиробничі витрати” - 1312,50 грн.

Кредит рахунка 65 “Розрахунки за страхуванням” - 19125 грн.

6. Нараховано амортизацію будівлі цеху – 1500 грн., виробничого обладнання – 500 грн.

Усього - 2000 грн.:

Дебет рахунка 91 “Загальновиробничі витрати”

Кредит рахунка 13 “Знос необоротних активів” - 2000 грн.

7. Отримано рахунок від постачальника електроенергії, що витрачена на освітлення приміщення цеху – 6000 грн.:

Дебет рахунка 91 “Загальновиробничі витрати”

Кредит рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”- 6000 грн.

Облік формування витрат виробництва на рахунках синтетичного та аналітичного обліку до розподілу загальновиробничих витрат здійснюється згідно з наведеними даними такими записами:

23 «Виробництво»		Виріб А	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С. п. 400000		С. п. 250000	
1) 40000		1) 25000	
3) 47500		3) 25000	
5) 17812,50		5) 9375	
		Виріб Б	
		Дт (дебет)	Кт (кредит)
		С. п. 150000	
		1) 15000	
		3) 22500	
		5) 6437,50	

20 «Виробничі запаси»		26 «Готова продукція»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С. п. 100000	1) 40000 2) 6000 2) 9000	С. п. 80000	

91 «Загальновиробничі витрати»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)
2) 6000 4) 3500 5) 1312,50 6) 2000 7) 6000 Об. 18812,50	

8. Наступним етапом обліку витрат виробництва є визначення та розподіл загальновиробничих витрат між видами продукції, яка була вироблена протягом місяця. Припустимо, що за звітний місяць підприємство досягло рівня нормальної потужності, тобто вся сума загальновиробничих витрат підлягає розподілу.

Базою розподілу вважаємо пряму заробітну плату за виготовлення продукції. Для розподілу, по-перше, треба визначити загальну суму витрат по дебету рахунка 91 “Загальновиробничі витрати”. У нашому прикладі – 18812,50 грн. Далі визначається процентне відношення суми загальновиробничих витрат до бази розподілу – прямих витрат на заробітну плату:

$$18812,50 \text{ грн.} : 47500 \text{ грн.} \times 100\% = 39,6\%.$$

За допомогою процента визначаються суми загальновиробничих витрат, які відносяться на собівартість окремих виробів.

- на виріб А – $25000 \text{ грн.} \times 39,6\% : 100\% = 9900 \text{ грн.}$

- на виріб Б – $18812,50 \text{ грн.} - 9900 \text{ грн.} = 8912,50 \text{ грн.}$

Усього 18812,50 грн.

Після розподілу сума загальновиробничих витрат списується з рахунка 91 “Загальновиробничі витрати”:

Дебет рахунка 23 «Виробництво»

Кредит рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» – 18812,50 грн.

9. Останнім етапом обліку витрат на виробництво є розрахунок фактичної собівартості готової продукції за даними рахунка 23 «Виробництво» (формула 12.4). Списання фактичної собівартості готової продукції проводиться по дебету рахунка 26 «Готова продукція» та кредиту рахунка 23 «Виробництво».

$$\text{Фактична собівартість готової продукції} = \text{НЗВ на початок місяця} + \text{Витрати за місяць} - \text{НЗВ на кінець місяця} \quad (12.4)$$

$$= 400000 \text{ грн.} + 124125 \text{ грн.} - 75000 \text{ грн.} = 449125 \text{ грн.}$$

Бухгалтерський запис:

Дебет рахунка 26 «Готова продукція»

Кредит рахунка 23 «Виробництво» - 449125 грн.

Розподіл і узагальнення витрат виробництва на синтетичних та аналітичних рахунках можуть бути представлені таким чином:

91 «Загальновиробничі витрати»		Виріб А	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
2) 6000		С. п. 250000	9) 279275
4) 3500	8) 18812,50	1) 25000	[250000 + 69275 - 40000]
5) 1312,50		3) 25000	
6) 2000		5) 9375	
7) 6000		8) 9900	
Об. 18812,50	Об. 18812,50	Об. 69275	Об. 279275
		С.к. 40000	

23 «Виробництво»		Виріб Б	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 400000	9) 449125	С. п. 150000	9) 169850
1) 40000	(Фактична собівартість готової продукції =	1) 15000	[150000 + 54850 - 35000]
3) 47500	400000+124125—	3) 22500	
5) 17812,50	75000 = 449125)	5) 8437,50	
8) 18812,50		8) 8912,50	
Об. 124125	Об. 449125	Об. 54850	Об. 169850
С.к. 75000		С.к. 35000	

26 «Готова продукція»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 80000	
9) 449125	
Об. 449125	Об. 0
С.к. 529125	

Характеристика рахунків для обліку інших витрат

У процесі діяльності підприємство здійснює різноманітні витрати, які не включаються у собівартість продукції (робіт, послуг). Вони пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробничого процесу (витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, амортизація основних засобів загальногосподарського призначення, витрати на охорону праці та інші) або виникають у ході виробництва, але носять характер збитків (наприклад, нестачі НЗВ).

Для обліку цих витрат використовуються рахунки: 92 «Адміністративні витрати» та 947 «Нестачі та витрати від псування цінностей». Це активні рахунки, по дебету яких протягом звітного періоду (місяць, квартал чи рік) накопичуються витрати, а наприкінці періоду вони списуються на рахунок 79 «Фінансові результати».

Приклад. (Використовуються умови попереднього прикладу). Протягом місяця підприємство здійснило такі витрати, які не відносять до складу собівартості продукції:

10. Відпущено зі складу матеріали на утримання будівлі офісу – 9000 грн.:

Дебет рахунка 92 «Адміністративні витрати»

Кредит рахунка 20 «Виробничі запаси» - 9000 грн.

11. Нараховано зарплату головному інженеру, директору та головному бухгалтеру – 10000 грн.:

Дебет рахунка 92 «Адміністративні витрати»

Кредит рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» - 10000 грн.

12. Здійснено відрахування на соціальні заходи від сум зарплати,

нарахованої головному інженеру, директору і головному бухгалтеру – 3750 грн.:

Дебет рахунка 92 «Адміністративні витрати»

Кредит рахунка 65 «Розрахунки по страхуванню» - 3750 грн.

13. Нараховано амортизація будівлі офісу – 750 грн.:

Дебет рахунка 92 «Адміністративні витрати»

Кредит рахунка 13 «Знос необоротних активів» - 750 грн.

14. Отримано рахунок від постачальника електроенергії, що витрачена на освітлення приміщення офісу – 2500 грн.:

Дебет рахунка 92 «Адміністративні витрати»

Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» - 2500 грн.

15. У ході інвентаризації виявлено та списано нестачу НЗВ – 1750 грн.:

Дебет рахунка 947 «Нестачі та витрати від псування цінностей»

Кредит рахунка 23 «Виробництво» - 1750 грн.

16. Списано на фінансовий результат адміністративні витрати – 26000 грн.:

Дебет рахунка 79 «Фінансовий результат»

Кредит рахунка 92 «Адміністративні витрати» - 26000 грн.

17. Списано на фінансовий результат суму нестачі – 1750 грн.:

Дебет рахунка 79 «Фінансовий результат»

Кредит рахунка 947 «Нестачі та витрати від псування цінностей» – 1750 грн.

Облік інших витрат і їх списання на фінансові результати відображається на схемах рахунків:

92 «Адміністративні витрати»		947 «Нестачі та втрати від псування цінностей»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
10) 9000	16) 26000	15) 1750	17) 1750
11) 10000			
12) 3750			
13) 750			
14) 2500			
Об. 26000	Об. 26000	Об. 1750	Об. 1750

79 «Фінансові результати»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 80000	
16) 26000	
17) 1750	
Об. 27750	

12.3. Облік процесу реалізації

Загальні поняття та задачі обліку процесу реалізації

Процес реалізації є заключним етапом кругообігу коштів, наприкінці якого підприємство отримує доходи від основної та іншої операційної діяльності.

Процес реалізації – це сукупність господарських операцій, які пов'язані з продажем продукції споживачам.

Основними задачами бухгалтерського обліку процесу реалізації є:

1. Повне та своєчасне документування операцій з випуску готової продукції та її відвантаження покупцям.
2. Визначення загального обсягу виробництва та реалізації продукції.
3. Поточна оцінка та облік руху готової продукції.
4. Визначення собівартості реалізованої продукції.
5. Визначення продажної вартості продукції, що реалізується.
6. Облік витрат на збут.
7. Проведення розрахунків з покупцями та замовниками.
8. Визначення фінансового результату від реалізації.

Процес реалізації починається з оприбутковування на склад готової продукції, яка випущена з виробництва та закінчується отриманням грошей від покупців.

Готовою вважається продукція, яка пройшла повний цикл технологічної обробки, відповідає встановленим стандартам чи технічним умовам, прийнята відділом технічного контролю.

Реалізованою продукцією називається така, що була відпущена покупцям за умови передачі права власності на цю продукцію, незалежно від надходження оплати.

На етапах руху готової продукції підприємство-продавець здійснює ряд витрат, які дають змогу наблизити продукцію (товари) до покупця. Ці витрати об'єднуються одним поняттям – витрати на збут і складаються з :

- витрат на пакування готової продукції на складі;
- витрат на ремонт тари;
- оплати праці та комісійні винагороди продавцям, торговельним агентам, робітникам відділів, що забезпечують збут;
- витрат на рекламу та маркетинг;
- витрат на передпродажну підготовку товарів;
- витрат на відрядження робітників, зайнятих збутом;
- витрат на транспортування та страхування готової продукції;
- витрат на гарантійний ремонт та обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом.

За економічним змістом операцій, що підлягають реєстрації, облікові задачі на етапі реалізації складаються з трьох блоків: облік руху готової продукції, облік витрат та облік доходів і розрахунків. Варто також зауважити на тому, що для визначення собівартості реалізованої продукції використовується інформація про собівартість, яка формується на стадії виробництва на рахунку 23 “Виробництво”.

Облік руху готової продукції

Для обліку руху готової продукції передбачено використання рахунка 26 “Готова продукція”.

Рахунок 26 “Готова продукція” є активним по відношенню до балансу. Залишок рахунка відображує суму вартості готової продукції, яка знаходиться на складі підприємства та підлягає продажу. В дебеті рахунка відображується надходження готової продукції з цеху на склад, у кредиті –

списання фактичної собівартості реалізованої продукції. Рух готової продукції на рахунку 26 “Готова продукція” відображується в оцінці за фактичною собівартістю її виробництва. Залишок готової продукції визначається за формулою 12.5.

$$\text{Залишок продукції на складі на кінець місяця} = \text{Залишок продукції на початок місяця} + \text{Оборот по дебету} - \text{Оборот по кредиту} \quad (12.5)$$

Для визначення собівартості реалізованої продукції підприємства застосовують один із методів оцінки вибуття запасів, передбачених стандартом 9 “Запаси”:

Метод ідентифікованої собівартості;

- *Метод середньозваженої собівартості;*
- *Метод ФІФО;*
- *Метод нормативних витрат.*

Аналітичний облік готової продукції ведеться за окремими найменуваннями у кількісно-вартісному вираженні, причому в двох оцінках – за обліковими (продажними чи плановими) цінами та за фактичною собівартістю.

Приклад (продовження прикладів параграфу 12.6). Станом на початок місяця залишки по рахунках підприємства «Зоря» склали (таблиця 12.8):

Таблиця 12.8

Залишки по рахунках підприємства «Зоря» на початок місяця

№ рахунку	Назва рахунку синтетичного обліку	Назва рахунку аналітичного обліку	Залишок на початок місяця, грн.		Часткові суми, грн.
			Дебет	Кредит	
26	Готова продукція		80000		
	в тому числі:	Виріб А – 100 одиниць Виріб Б - 200 одиниць			30000 50000
36	Розрахунки з покупцями та замовниками		25000		
311	Поточні рахунки в національній валюті		200000		

Протягом місяця на підприємстві відбулися такі господарські операції з руху готової продукції:

18. Випущено з виробництва та оприбутковано на склад готову продукцію за фактичною собівартістю:

- виріб А – 1000 одиниць на суму 279275 грн.,

- виріб Б – 500 одиниць на суму 169850 грн.,

Усього – 449125 грн.:

Дебет рахунка 26 “Готова продукція”

Кредит рахунка 23 “Виробництво” - 449125

19. Списується фактична собівартість реалізованої продукції, в тому числі: 400 одиниць виробу А – 112460 грн. та 125 одиниць виробу Б – 39256,25 грн.

Усього – 151716,25 грн.

Для визначення фактичної собівартості реалізованої продукції в даному прикладі використано метод оцінки за середньозваженою вартістю запасів готової продукції. Для цього, по-перше, розраховано середньозважену собівартість виробленої продукції за формулою (12.6):

$$\frac{\text{Собівартість залишку на початок місяця} + \text{Собівартість випуску за поточний місяць}}{\text{Кількість залишків на початок місяця} + \text{Кількість випуску за місяць}} \quad (12.6)$$

Середньозважена собівартість виробу А = (30000 грн. + 279275 грн.) : (100 од. + 1000 од.) = 281,15 грн.;

середньозважена собівартість виробу Б = (50000 грн. + 169850 грн.) : (200 од. + 500 од.) = 314,05 грн.

По-друге, розраховано фактичну собівартість загального обсягу реалізованої продукції:

- Виріб А : 400 одиниць x 281,15 грн. = 112460 грн.

- Виріб Б : 125 одиниць x 314,05 грн. = 39256,25 грн.

Усього: 151716,25 грн.

Облік витрат процесу реалізації

Для обліку витрат процесу реалізації використовуються рахунки 90 "Собівартість реалізації" та 93 "Витрати на збут".

Рахунок 90 "Собівартість реалізації" призначений для відображення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Відносно балансу цей рахунок активний. В дебеті відображується фактична виробнича собівартість реалізованої готової продукції (робіт, послуг) з кредиту рахунків 26 "Готова продукція", 23 "Виробництво" та 28 "Товари". У кредиті – списання собівартості реалізації на фінансовий результат у дебет рахунка 79 "Фінансовий результат".

Рахунок 93 "Витрати на збут" - активний. В дебеті рахунка протягом періоду (місяцю, кварталу чи року) відображуються витрати, пов'язані зі збутом продукції. Витрати на збут не включаються до фактичної собівартості реалізованої продукції, а списуються наприкінці періоду на фінансовий результат у дебет рахунка 79 "Фінансовий результат". Аналітичний облік витрат на збут ведеться за статтями витрат, які відображують їх зміст та напрям, наприклад, витрати на відрядження робітників відділу збуту, витрати на рекламу та дослідження ринку, експортне мито та інші, склад яких наведено вище.

На підприємстві "Зоря" протягом місяця здійснено такі витрати на збут:

20. Списано вартість матеріалів на пакування готової продукції на складі підприємства "Зоря" – 1500 грн.:

Дебет рахунка 93 " Витрати на збут"

Кредит рахунка 20 "Виробничі запаси" - 1500 грн.

Доходи і розрахунки, які виникають у процесі реалізації, обліковуються на рахунках:

70 "Доходи від реалізації",

64 "Розрахунки за податками й платежами",

36 "Розрахунки з покупцями та замовниками",

681 “Розрахунки за авансами отриманими”.

Рахунок 70 “Доходи від реалізації” призначений для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг). Відносно балансу він пасивний. В кредиті відбиваються суми отриманих доходів, тобто продажна вартість відвантаженої готової продукції (наданих робіт, послуг) у кореспонденції з дебетом рахунка 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”. В дебеті відображується зменшення доходу на суми непрямих податків, які нараховуються на обсяг реалізації і записуються в кредит рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами”. Остаточна сума доходу, тобто чистий дохід, списується в кредит рахунка 79 “Фінансові результати”.

Рахунок 64 “Розрахунки за податками й платежами” використовується для обліку непрямих податків, сума яких включається до вартості реалізованої продукції (податку на додану вартість, акцизного збору). Відносно балансу цей рахунок активно-пасивний. Залишок по дебету відображає суми зайво сплачених до бюджету податків. Залишок по кредиту – це суми заборгованості підприємства по податках. По дебету відображаються суми перерахованих до бюджету податку на додану вартість (ПДВ) і акцизного збору (АЗ) та суми ПДВ, які сплачені підприємством у складі вартості послуг, якщо останні пов’язані зі збутом продукції. По кредиту записуються суми нарахованих зобов’язань непрямих податків.

Рахунок 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” переважно активний. В дебеті рахунка 36 відбивається виникнення заборгованості покупців за відпущену (реалізовану) продукцію в кореспонденції з рахунком 70 “Доходи від реалізації”, в кредиті – погашення заборгованості покупцями у випадку надходження грошей на поточні рахунки у банках, або у касу підприємства. Залишок по дебету відображає суму заборгованості покупців за реалізовану та не сплачену продукцію на початок і кінець звітного періоду. Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожною окремою поставкою та за найменуваннями покупців.

Рахунок 681 “Розрахунки за авансами отриманими” використовується у тих випадках, коли покупці розраховуються за товари у формі передплати. Відносно балансу цей рахунок пасивний. Залишок по кредиту відображує суму отриманих від покупців передплат, за якими ще не здійснено поставки. Оборот по кредиту – це суми передплат, які надходять протягом місяця і записуються у дебет рахунків 30 “Каса” або 31 “Рахунки в банках”. У дебеті рахунка в кореспонденції з рахунком 70 “Доходи від реалізації” відображується вартість продукції, що відвантажена покупцям, від яких раніше надійшли передплати. Аналогічно обліку розрахунків з постачальниками для відображення систематичних передплат, які підприємство отримує від постійних покупців, доцільно застосовувати рахунок 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, який у такому випадку буде активно-пасивним.

На підприємстві “Зоря” відбулися операції, пов’язані з отриманням доходу від реалізації:

21. Відвантажена покупцям готова продукція за договірною вартістю 250000 грн., ПДВ – 50000 грн., у тому числі:

- виріб А – 400 одиниць на суму 240000 грн.,
- виріб Б – 125 одиниць на суму 60000 грн., усього – 300000 грн.

Дебет рахунка 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

Кредит рахунка 70 “Доходи від реалізації” - 300000 грн.

22. Нараховано ПДВ від реалізації продукції у сумі 50000 грн.:

Дебет рахунка 70 «Доходи від реалізації»

Кредит рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» – 50000 грн.

23. Надійшли на поточний рахунок підприємства кошти від покупця – 25000 грн.:

Дебет рахунка 311 “Поточні рахунки в національній валюті”

Кредит рахунка 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” - 25000 грн.

Облік фінансового результату від реалізації

Наприкінці періоду (місяцю, кварталу) визначається результат від реалізації продукції (робіт, послуг). Для цього здійснюється списання доходів та витрат, складаються такі бухгалтерські записи:

24. Списано на фінансовий результат чистий дохід від реалізації продукції – 250000 грн.:

Дебет рахунка 70 “Доход від реалізації”

Кредит рахунка 79 “Фінансові результати” - 250000 грн.

25. Списано на фінансові результати витрати, пов’язані з реалізацією продукції, у тому числі: собівартість реалізації – 151716,25 грн., і витрати на збут – 1500 грн., усього 153216,25 грн.:

Дебет рахунка 79 “Фінансовий результат” - 153216,25 грн.

Кредит рахунка 90 “Собівартість реалізації” - 151716,25 грн.

Кредит рахунка 93 “Витрати на збут” - 1500 грн.

Рахунки 70 “Доходи від реалізації”, 90 “Собівартість реалізації” і 93 “Собівартість реалізації” не мають залишків на початок і кінець звітнього періоду, тому що вони обов’язково закриваються на фінансовий результат підприємства. Далі на рахунку 79 “Фінансовий результат” відбувається зіставлення доходів і витрат. Перевищення кредитового обороту над дебетовим означає прибуток від реалізації. За даними розглянутих операцій підприємство “Зоря” отримало прибуток у сумі 69033,75 грн. [250000 грн. - 151716,25 грн. – 1500 грн. – 26000 грн. – 1750 грн.]. Якщо, навпаки, дохід від реалізації не покриває витрати, то виникають збитки.

Прибуток у сумі 69033,75 грн. не є остаточним фінансовим результатом діяльності підприємства за звітний період. Подальше формування фінансового результату відбувається в рамках іншої операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Тому рахунок 79 у даному прикладі немає підсумкових оборотів та відповідної кореспонденції з рахунком 44 «Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)».

Облік реалізації на рахунках синтетичного та аналітичного обліку

здійснюється таким чином:

26 «Готова продукція»		36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С. п. 80000	19) 151716,25	С. п. 25000	23) 25000
18) 449125		21) 300000	
Об. 449125	Об. 151716,25	Об. 300000	Об. 25000
С. к. 377408,75		С. к. 300000	

23 «Виробництво»		90 «Собівартість реалізації»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С. п. 400000	18) 449125		25) 151716,25
1) 40000		19) 151716,25	
3) 47500			
5) 17812,5			
9) 18812,5			
Об. 124125	Об. 449125	Об. 151716,25	Об. 151716,25
С. к. 75000			

70 «Доход від реалізації»		79 «Фінансові результати»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
22) 50000	21) 300000	16) 26000	
24) 250000		17) 1750	24) 250000
		25) 153216,25	
Об. 300000	Об. 300000	Об. 180966,25	Об. 250000

93 «Витрати на збут»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)
20) 1500	25) 1500
Об. 1500	Об. 1500

Аналітичні рахунки до рахунка 26 «Готова продукція»

Таблиця 12.9

Виріб А за фактичною собівартістю

№ операції	Зміст операції	Надходження		Видаток		Залишок	
		кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.
	Залишок на початок місяця					100	30000
18	Випущено з виробництва	1000	279275			1100	309275
19	Відвантажено покупцям			400	112460	700	196815
	Усього	1000	279275	400	112460	700	196815

Виріб Б за фактичною собівартістю

№ операції	Зміст операції	Находження		Видаток		Залишок	
		кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.
	Залишок на початок місяця					200	50000
18	Випущено з виробництва	500	169850			700	219850
19	Відвантажено покупцям			125	39256,25	575	180593,75
	Усього	500	169850	125	39256,25	575	180593,75

12.4. Питання до роздумів і дискусій**1). Особливості ведення обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками**

Розрахунки з постачальниками і підрядниками є важливим об'єктом бухгалтерського обліку. Від достовірності показників заборгованості в значній мірі залежить якість фінансової звітності, а також правильність розрахунку податків, які виникають унаслідок взаємовідносин з іншими підприємствами. Тому облік розрахунків повинен забезпечувати чіткість та наочність стану заборгованості. Як підкреслювалося вище, для обліку розрахунків з постачальниками застосовуються два рахунки: 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” та 371 “Розрахунки за виданими авансами”. Якщо підприємство систематично та часто отримує матеріальні ресурси (роботи, послуги) від декількох постійних постачальників, характер заборгованості може змінюватися з кредиторської на дебіторську внаслідок недопостачання або передплат. Виникає питання, чи є необхідність у рахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами”, якщо, наприклад, в останній день місяця підприємство перерахувало постачальнику передплату, а першого числа наступного місяця отримало від нього матеріали? Відображення передплат на рахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами” у таких

випадках призведе до того, що інформація по розрахунках з одним постачальником буде міститися на двох рахунках, що незручно як для бухгалтерів, так і для користувачів облікових даних.

Необхідно відрізнити систематичні **передплати** постачальникам і підрядчикам від **авансів**, які обумовлені окремими угодами сторін, погашаються протягом тривалого часу (але не більше одного року чи операційного циклу, якщо він більше року) частковими поставками або одноразово та потребують особливого контролю за дотриманням умов договорів і відокремленого обліку на рахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами”. Тобто для систематичних передплат доцільно використовувати рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, який у такому випадку буде активно-пасивним відносно балансу.

2) Застосування методів оцінки запасів при їх вибутті

Від обраного підприємством методу оцінки запасів при їх списанні залежить фінансовий результат звітного періоду. Підприємства зацікавлені у виборі найточнішого й найвигіднішого методу. Сутність методів, які передбачені П(С)БО 9 «Запаси», була розглянута в пункті 12.2.

З міжнародної та вітчизняної практики бухгалтерського обліку відомий так званий метод LIFO, згідно з яким списання запасів здійснюється в послідовності, протилежній їх надходженню. Такий порядок списання в умовах зростання цін на матеріальні ресурси призводить до завищення собівартості запасів, що витрачені у звітному періоді. Відповідно, зменшується прибуток від діяльності підприємства, а залишки товарно-матеріальних цінностей на кінець звітного періоду оцінюються по цінах перших партій, тобто їх вартість може бути заниженою.

З метою запобігання викривленню фінансового результату метод LIFO виключили як із бухгалтерських стандартів, так і з методики обліку з метою оподаткування. Однак, не можна впевнено сказати, що метод LIFO в подальшому не буде використовуватися в обліку підприємств. Тому вважається доцільним ознайомлення з його сутністю та умовами застосування.

ТЕМА 13. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

- 13.1. Визначення та порядок проведення інвентаризації.**
- 13.2. Класифікація видів інвентаризації.**
- 13.3. Принципи і методика проведення інвентаризації.**
- 13.4. Проведення інвентаризації за об'єктами обліку.**
- 13.5. Відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.**

Вивчення теми дає змогу

отримати знання

- з визначення порядку та проведення інвентаризації;
- з класифікації інвентаризацій за різними ознаками;
- організації та проведення інвентаризацій за різними об'єктами обліку;
- відображення інвентаризаційних різниць на рахунках бухгалтерського обліку;

набути навички

- розуміння необхідності проведення інвентаризацій та їх призначення;
- визначення виду інвентаризації з метою її правильної організації;
- оформлення результатів інвентаризації;
- правильного узагальнення даних інвентаризаційних різниць;
- розуміння понять: «нестача», «надлишки»;
- визначення порядку узагальнення результатів інвентаризації та їх відображення на відповідних рахунках обліку;

оволодіти вміннями

- необхідними для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;
- застосовувати основні нормативно-законодавчі положення з організації та проведення інвентаризації, з оформлення її результатів і подання інформації зацікавленим користувачам;

- поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;
- знати основні законодавчі та нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;
- придбати необхідні знання для подальшого освоєння дисципліни «Бухгалтерський облік» у частині використання рахунків бухгалтерського обліку щодо відображення інформації про стан, наявність та рух об'єктів обліку, у т.ч. – за результатами інвентаризації.

Ключові слова: акт інвентаризації, інвентаризація, інвентаризація активів і зобов'язань, інвентарна відомість, інвентарний опис, інвентарні різниці, класифікація інвентаризації, організація інвентаризації, порядок проведення інвентаризації, причини (випадки) інвентаризації, результати інвентаризації.

13.1. Визначення та порядок проведення інвентаризації

Щодня, при здійсненні господарської діяльності на підприємстві, бухгалтер, на підставі первинних документів, відображає господарські операції у регістрах обліку. Це дозволяє отримати повну інформацію про склад, кількість та стан процесів, які відбуваються в організації. Але деякі явища, що впливають на залишки майна підприємства, не можна відстежити одразу. Тому для отримання фактичних даних щодо майна або розрахунків підприємства проводять інвентаризацію.

Згідно із Законом про бухгалтерський облік та фінансову звітність підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань. У Постанові про затвердження порядку подання фінансової звітності визначено обов'язкові випадки проведення інвентаризації.

Інвентаризація – є одним з елементів методу бухгалтерського обліку. Як елемент методу бухгалтерського обліку це поняття вже розглядалось раніше. Тому далі доцільно більш детально розглянути його трактування.

Серед різноманіття поглядів на визначення поняття інвентаризації, визначимо його основні структурні елементи:

- 1) метод бухгалтерського обліку;
- 2) отримання фактичних показників майна в натуральних вимірниках;
- 3) засіб перевірки для співставлення з бухгалтерськими (обліковими) даними.

Отже, як елемент методу бухгалтерського обліку, інвентаризація допомагає отримати необхідну інформацію для бухгалтерського обліку, як засіб перевірки для виконання основних принципів обліку (достовірності).

Об'єктами інвентаризації виступають:

- 1) власність: основні фонди, нематеріальні активи, товарно-матеріальні цінності, цінні папери, обсяги незавершеного виробництва;
- 2) грошові кошти та інші грошові документи;
- 3) фінансові зобов'язання.

Основними задачами інвентаризації, згідно з Інструкцією, є:

- 1) виявлення фактичної наявності об'єктів інвентаризації;
- 2) установлення надлишків або нестач цінностей і грошових коштів при співставленні з фактичною наявністю з даними бухгалтерського обліку;
- 3) виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили своє первісну якість, застарілі, інші об'єкти, які не використовуються;
- 4) перевірка дотримання умов та порядку зберігання матеріальних та грошових цінностей, а також правила утримання та експлуатації основних фондів.

5) перевірка реальної вартості зарахованих на баланс об'єктів інвентаризації (основних фондів, нематеріальних активів, ТМЦ, цінних паперів та фінансових інвестицій, грошових коштів у касі та на поточному рахунку, грошових коштів у дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрати майбутніх періодів, забезпечення та резерви).

На формування задач, поставлених перед інвентаризацією, впливають також стадії діяльності підприємства (рис. 13.1).

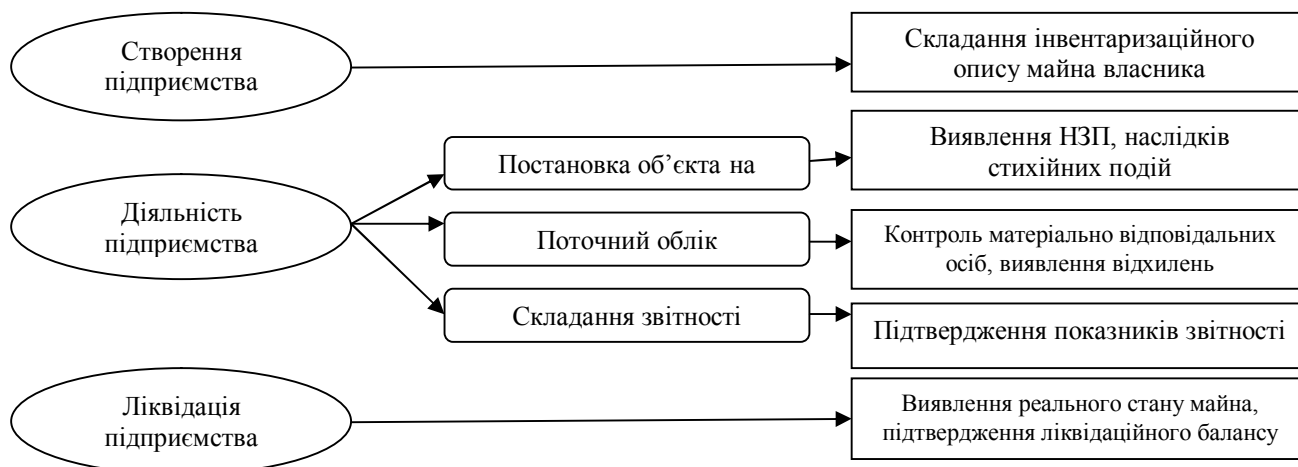


Рис. 13.1. Завдання інвентаризації

Розглядається три стадії діяльності, при цьому друга стадія має декілька етапів облікового процесу, які також впливають на формування задач, поставлених перед інвентаризацією.

До основних задач бухгалтерського обліку відноситься, окрім інших, також необхідність для підприємства та власників проведення інвентаризації. Існує не тільки необхідність проведення інвентаризації, але також її обов'язковість. Серед обов'язкових випадків Інструкцією визначено такі:

- 1) будь-які операції з майном державного підприємства;
- 2) перед складанням річної бухгалтерської звітності;
- 3) при зміні матеріально відповідальних осіб;
- 4) при виявленні фактів розкрадань і зловживань, псування цінностей;
- 5) за розпорядженням судово-слідчих органів;
- 6) у випадку техногенних аварій, пожежі або стихійного лиха;
- 7) при передачі підприємства та їх структурних підрозділів;
- 8) у випадку ліквідації підприємства.

Водночас, у залежності від випадку проведення інвентаризації, якщо йде мова про обов'язковий випадок проведення інвентаризації, важливо визначити, коли її необхідно проводити. Датою проведення інвентаризації

може бути один з наведених днів:

- 1) день здійснення операції – для пунктів 1, 3, 7;
- 2) день після закінчення явища – для пункту 6;
- 3) день виявлення явища – для пункту 4.

Щодо дати проведення інвентаризації при складанні фінансової звітності, то в Інструкції окремо визначено такі об'єкти, як майно, цінності, грошові кошти та зобов'язання, інвентаризація за якими проводиться не раніше 1 жовтня звітного року. Один раз на три роки може проводитися інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів. Бібліотечні фонди підлягають інвентаризації або один раз у п'ять років, або кожен рік, але при цьому інвентаризації підлягає не менше, ніж 20% усіх бібліотечних фондів підприємства.

Проведення інвентаризації має свої особливості.

Згідно з Інструкцією характерною для всіх видів перевірок, незалежно від об'єкта, є такі етапи проведення інвентаризації:

1) створення постійно діючої комісії. До складу такої комісії входять керівники структурних підрозділів, головний бухгалтер, голова – керівник підприємства чи його заступник.

До основних завдань цього типу комісій відносять:

- профілактичні роботи щодо забезпечення збереження цінностей;
- організаційні роботи щодо проведення інвентаризації;
- контрольні перевірки правильності проведення інвентаризації та вибіркові перевірки товарно-матеріальних цінностей у міжінвентаризаційний період;
- здійснюють післяінвентаризаційну роботу з інвентаризаційними різницями (правильність визначення, повторні перевірки, розглядають письмові пояснення і таке інше).

2) створення робочої інвентаризаційної комісії. До складу цієї комісії входять інженер, технолог, механік, товаровознавець, економіст, бухгалтер та інші робітники добре обізнані в об'єкті інвентаризації. Очолює таку комісію

представник керівника підприємства.

До основних завдань робочої комісії відносять:

- безпосереднє проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, цінних паперів, незавершеного виробництва;
- участь у визначенні результатів інвентаризації (визначенні інвентаризаційних різниць);
- внесення пропозицій щодо удосконаленню процесів руху, зберігання, обліку товарно-матеріальних цінностей;
- своєчасність та дотримання правил проведення інвентаризації;
- оформлення протоколу за результатами інвентаризації з внесенням пропозицій щодо виявлених інвентаризаційних різниць;

3) проведення інвентаризації. На цьому етапі робоча комісія у присутності матеріально відповідальної особи проводить підрахунки, зважування об'єктів інвентаризації, які готуються матеріально відповідальною особою для зручності підрахунку завчасно, або у присутності комісії, якщо перевірка позапланова (раптова);

4) складання інвентаризаційного опису, форма якого затверджена постановою №241 Державного комітету СРСР зі статистики. У цій Постанові наводяться декілька видів описів, залежно від об'єкта інвентаризації;

5) етап контрольної перевірки. На цьому етапі постійно діюча інвентаризаційна комісія в присутності членів робочої комісії перевіряє за описом дані з найбільш цінних матеріальних цінностей. У випадку виявлення значних відхилень створюється нова робоча комісія і проводиться повторна інвентаризація;

6) складання документів за результатами перевірки. Якщо дані контрольної перевірки співпали з даними робочої комісії, то результати інвентаризації фіксуються в інвентаризаційній відомості. Якщо ж були виявлені значні відхилення і проведена повторна інвентаризація новою робочою групою, то складається акт інвентаризації і робиться запис у книзі реєстрації контрольних перевірок. Усі форми документів затверджені

Інструкцією про проведення інвентаризації;

7) опрацювання результатів інвентаризації: визначення причин відхилень, прийняття рішень щодо виявлених відхилень, відображення результатів у регістрах бухгалтерського обліку.

Окрема увага в Інструкції приділяється особливостям проведення інвентаризації деяких її об'єктів. Зауважимо коротко ці правила.

Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей.

1) послідовне пересування у ході перевірки за місцями зберігання об'єктів, з можливим опломбуванням приміщень.

2) складання декілька інвентаризаційних описів наявних товарно-матеріальних цінностей: власних; у дорозі; не сплачених вчасно; тих, що знаходяться на складі інших підприємств.

3) товарно-матеріальні цінності під час інвентаризації можуть оприбутковуватися чи видаватися зі складу, але з фіксацією в окремій відомості та з відповідними відмітками.

Окремі особливості має інвентаризація незавершеного виробництва, незавершеного капітального будівництва та незавершеного ремонту:

1) вказується стадія та ступінь завершеності, кількість та об'єм робіт;

2) матеріальні цінності, які не зазнали ще обробки, не повинні вказуватися в описі за цим об'єктом, а враховуватися в окремому інвентаризаційному описі як товарно-матеріальні цінності;

3) інвентаризація незавершеного виробництва визначається розрахунковим шляхом;

4) перевірка обладнання, яке передано та не використано в будівництві;

5) перевірка стану об'єктів за якими призупинено роботи, а також об'єктів, які завершені та не введені в експлуатацію. Виявлення причин.

Інвентаризація витрат майбутніх періодів, забезпечень та резервів майбутніх витрат та платежів проводиться за таким алгоритмом:

1) перерахування залишку забезпечень за методикою, вказаною в Інструкції;

2) перегляд сум винагороди за вислугу років та при необхідності спасання надлишку на витрати;

3) установлення за документами суми витрат майбутніх періодів та резерву сумнівних боргів.

Інвентаризація розрахунків в узагальненому вигляді проводиться таким чином:

1) попередньо роздані виписки підприємствам-дебіторам пред'являються інвентаризаційній комісії для визначення залишків;

2) перевірка поставок без документів;

3) заборгованість перед банками, податковими органами, фінансовими установами повинна бути врегульована безпосередньо з цими організаціями;

4) визначення заборгованостей за якими закінчився термін позовної давнини.

Інвентаризація грошових коштів повинна проходити згідно з Положенням №637 про ведення касових операцій. Тут є декілька особливостей:

1) перед проведенням інвентаризацій матеріально-відповідальна особа дає розписку за встановленою формою;

2) при інвентаризації перерахунку підлягають усі матеріальні цінності, які зберігаються у касі з перерахунком купюр усіх готівкових коштів;

3) після проведення інвентаризації каси комісією складають Акт інвентаризації, форма якого встановлена Положенням №637.

Крім того, у деяких нормативних документах Міністерства фінансів України, Держказначейства та інших організацій також указують на особливості інвентаризації деяких об'єктів, які вже не підлягають розгляданню в подальшому в цьому питанні, але які необхідно враховувати при здійсненні господарської діяльності.

Під час заповнення інвентаризаційної відомості при співставленні фактичних даних, отриманих під час інвентаризації, з документарними можуть виникнути відхилення, які називають інвентаризаційними різницями.

До них відносять:

- нестачі (фактично товарно-матеріальних цінностей менше ніж за даними обліку). У межах норм або більше;
- надлишки (фактично товарно-матеріальних цінностей більше ніж за даними обліку);
- пересортиця (з деяких товарів більше, а з деяких товарів менше, ніж за даними обліку).

Виявлені відхилення підлягають вивченню та встановленню причини виникнення. Серед причин можуть бути природні явища:

- звичайні (не враховані процеси: випаровування) та надзвичайні (стихійні лиха);
- створені: недбалість або злочинний задум.

Причини відхилення визначають порядок відображення цих фактів в обліку підприємства.

1) причина: звичайне природне явище – на підприємстві розраховані норми природного убутку. Нестачі списують на витрати виробництва або обігу;

2) причина: надзвичайне явище. Нестачі списують на надзвичайні витрати підприємства;

3) причина: пересортиця. Можливі декілька ситуацій:

- надлишки та нестачі товарно-матеріальних цінностей однакового найменування та в однаковій кількості, які виникли в один і той самий період та у тієї самої матеріально відповідальної особи, - можливе взаємне зарахування;

- надлишки та нестачі товарно-матеріальних цінностей різного найменування, у різній кількості, які виникли у різних осіб або в різні проміжки часу. Необхідно враховувати окремо надлишки зі збільшенням залишків цих цінностей та віднесенням на інші операційні доходи. Нестачі можна віднести на винну особу або як нестачі зверх норм убутку з

віднесенням до складу інших операційних витрат, якщо не встановлені конкретні винні особи;

- надлишки та нестачі можуть бути зараховані (з умовою першого пункту), коли вартість цінностей за якими виявлена нестача, більша за вартість цінностей, за якими встановлено надлишок. У цьому випадку виниклу різницю відносять на винну особу або на витрати, якщо її не встановлено;

4) недбалість або злочинний задум. У цьому випадку нестачі відносять на винну особу з урахуванням Порядку визначення розміру збитку від розкрадань, нестач, знищення і псування матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України.

У ході підготовки, проведення інвентаризації та на етапі виявлення інвентаризаційних різниць повинні бути присутніми відповідальні особи. Керівник підприємства відповідає за організацію інвентаризації відповідно з правилами, умовами, порядком, у визначений термін, крім випадків, коли йдеться про обов'язкову інвентаризацію.

Якщо у ході перевірки виявлено порушення, то результати інвентаризації можуть бути невизнані. Члени робочих комісій є відповідальними за результати, які вони зафіксували в інвентаризаційних описах.

Матеріально відповідальні особи відповідають за інвентаризаційні різниці, які виявлено у ході перевірки, якщо доведена їх причетність. У разі невиконання кожним з перерахованих своїх обов'язків, вони несуть адміністративну, а в деяких випадках і кримінальну відповідальність.

13.2. Класифікація видів інвентаризації

Інвентаризація відіграє важливу роль у діяльності підприємства. Для ефективного її проведення необхідно чітко розуміти класифікацію її видів. В основу класифікації покладена практичність, що допомагає розкрити її зміст

та зробити правильний вибір виду інвентаризації, виходячи з конкретних умов підприємства.

В Інструкції, щодо проведення інвентаризації, окремо виділяють вибірку інвентаризацію. Деякі автори розрізняють часткову і вибірку.

В Інструкції згадується декілька видів перевірок, але чіткого їх визначення та можливих варіантів видів перевірок немає. Інвентаризація класифікується за обсягом охоплення об'єктів, способом перевірки об'єктів, частотою проведення, характером проведення, за метою здійснення.

Сучасна інтерпретація класифікації інвентаризацій у навчальних посібниках, виданнях для бухгалтерів подається так, як це наведено на рисунку 13.2.

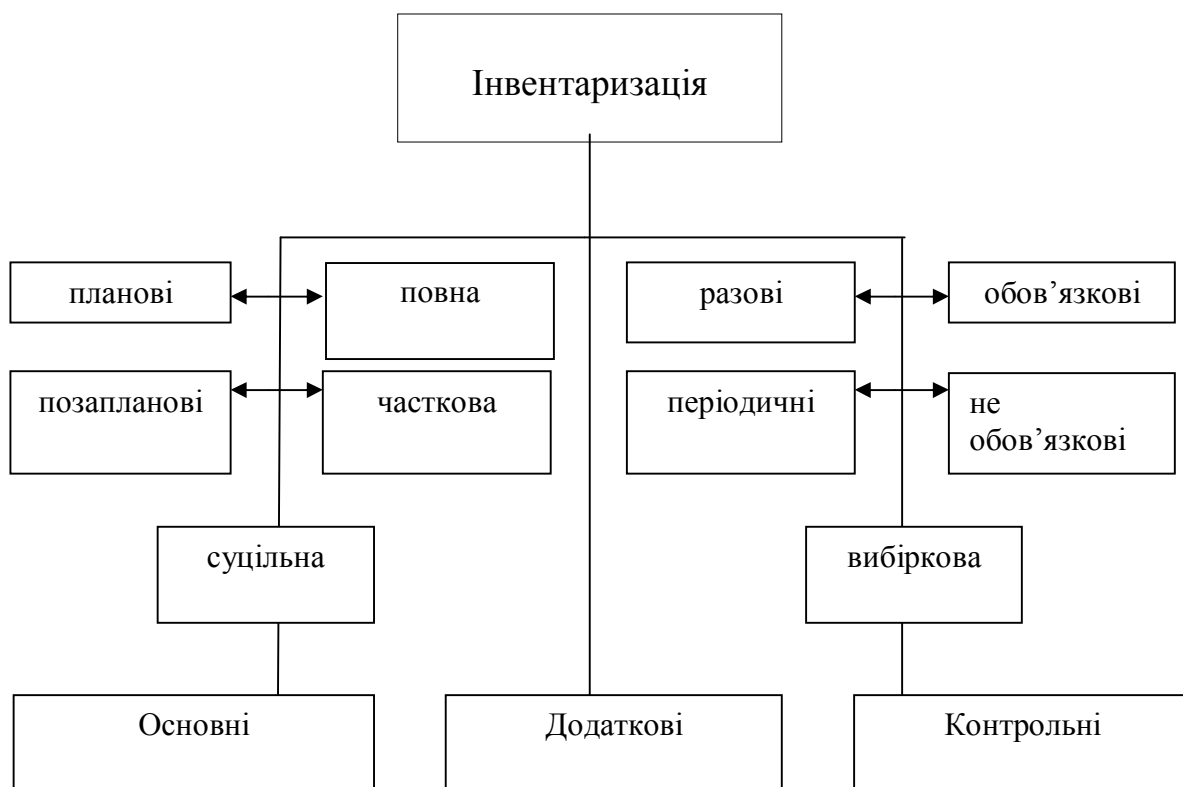


Рис. 13.2. Класифікація інвентаризацій

Існують такі критерії класифікації інвентаризацій:

1. За обсягом охоплення об'єктів інвентаризації розрізняють повні та часткові інвентаризації. Повна інвентаризація передбачає перевірку всіх об'єктів підприємства: активів, капіталу, зобов'язань, які відображені на рахунках балансового та позабалансового обліку. Повна інвентаризація має

високу ефективність, тому що проводиться методом суцільної перевірки всіх матеріальних цінностей у всіх матеріально-відповідальних осіб підприємства. Головні її недоліки – трудомісткість та довготривалість. Прикладом повної інвентаризації є річна інвентаризація, яка проводиться перед складанням річної бухгалтерської звітності.

Часткова інвентаризація охоплює певну частину активів та зобов'язань підприємства, на вимогу керівника установи. Це може бути інвентаризація: основних засобів, складських запасів, заборгованості підприємства, каси, розрахунків з фінансовими установами. Часткова інвентаризація не трудомістка і не потребує фінансових витрат.

2. За способом перевірки об'єктів виділяють суцільні та вибіркові інвентаризації. Під час суцільної інвентаризації перевіряють все майно, що знаходиться у підзвіті певної матеріально відповідальної особи, в підрозділі підприємства, на конкретному балансовому рахунку. Суцільна інвентаризація відрізняється від повної тим, що вона стосується певних об'єктів інвентаризації.

Вибіркова інвентаризація передбачає перевірку окремого об'єкта одного виду, що знаходиться у підзвіті певної матеріально відповідальної особи або на конкретному балансовому рахунку. Вибіркові інвентаризації проводять при перевірці цінних видів матеріальних цінностей, в міжінвентаризаційні періоди для посилення контролю.

3. За частотою проведення інвентаризації поділяються на періодичні та разові.

Періодичні проводять за ініціативою власника (керівника) або іншої особи, яка відповідає за інвентаризаційну роботу на підприємстві. Інвентаризації за цим критерієм можуть бути: щомісячні, щоквартальні, сезонні, в залежності від напрямку роботи підприємства. Мета таких інвентаризацій – контроль за збереженням майна, можливих помилок та зловживань.

Разові інвентаризації є річними і проводяться перед складанням

фінансової звітності, не раніше жовтня поточного року. Вони є суцільні та повні.

4. За характером проведення інвентаризації бувають планові та позапланові (необхідні). Планові інвентаризації проводяться в строки встановлені та затверджені керівником підприємства, згідно з календарним планом інвентаризаційної роботи.

Позапланові (необхідні) інвентаризації здійснюються у випадках, які неможливо передбачити. Необхідність проведення позапланових інвентаризацій виникає при виявленні крадіжок, при зміні матеріально відповідальних осіб, у разі стихійного лиха, на вимогу судово – слідчих органів. При проведенні як планових, так і позапланових інвентаризацій необхідно дотримуватися принципу раптовості інвентаризації, тому календарні плани інвентаризації не підлягають розголошенню.

5. За метою здійснення інвентаризації розрізняють основні, додаткові, контрольні. Основні інвентаризації – це звичайні інвентаризації проведені на підприємстві, вони можуть бути різного виду: повні, часткові, суцільні, вибіркові, планові та позапланові (необхідні). Але, бувають випадки коли з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та контролю за збереженням майна, виникає необхідність провести додаткову чи контрольну інвентаризацію.

Додаткову інвентаризацію проводять, якщо виявлені факти порушення проведення основної інвентаризації, або виникає необхідність перевірки об'єктів, що не були перевірені з об'єктивних чи суб'єктивних обставин.

Контрольна інвентаризація проводиться по завершенні основної інвентаризації з метою перевірки професіоналізму та компетентності членів інвентаризаційної комісії, перевірки достовірності наданих даних. Контрольна інвентаризація повинна охопити не менше 10% від загальної кількості назв, внесених до опису. Контрольна інвентаризація несе в собі управлінську мету відійти від формальних інвентаризацій до якісних, професійно проведених.

Класифікація інвентаризацій, дозволяє зрозуміти зміст і мету інвентаризації, обрати певний вид перевірки, для проведення в кожній конкретній ситуації.

13.3. Принципи і методика проведення інвентаризації

Перед визначенням методики проведення інвентаризації вкрай важливо зупинитись на принципах, які покладені в основу інвентаризаційного процесу. Виділяють загальні та спеціальні принципи проведення інвентаризації, наведені у таблиці 13.1.

Таблиця 13.1

Принципи проведення інвентаризації

№ п/п	Найменування принципів	Характеристика принципів
01	02	03
1. Загальні принципи		
1.1	Раптовість	Матеріально відповідальна особа не очікує перевірку власних дій з обліку і зберігання цінностей, що знаходяться в її підзвіті
1.2	Повнота охоплення об'єктів	Інвентаризації підлягає все майно, як те, що належить підприємству, так і те, що йому не належить (знаходиться в оренді, на відповідальному зберіганні чи отриманні для переробки, або не обліковується з будь-яких причин)
1.3	Гласність	Результати проведених інвентаризацій обов'язково обговорюються на виробничих нарадах або зборах колективу даного підприємства, що ставить діяльність інвентаризаційної комісії під безпосередній контроль колективу підприємства та підвищує відповідальність членів комісії за достовірність здійснення контролю
1.4	Ефективність	Закінчення кожної інвентаризації прийняттям рішень і рекомендацій, загальним виявленням недоліків та впровадженням передового досвіду
1.5	Оперативність	Оперативне виведення її результатів
1.6	Економічність	Організація інвентаризаційного процесу таким чином, щоб мінімізувати витрати на його проведення (трудові, матеріальні) та не завдавати труднощів по забезпеченню виробництва
1.7	Об'єктивність	Забезпечення законності інвентаризації, виявлення причин та умов, які спричиняють господарські порушення, недостачі або лишки

1.8	Точність	Результати інвентаризації повинні достовірно відображати фактичну наявність майна, його кількісні та якісні характеристики
1.9	Своєчасність	Своєчасне проведення інвентаризації дає змогу виявити недостачу і порушення у матеріально відповідальних осіб, коли вони носять частковий і незначний характер, попереджає виникнення матеріального збитку
1.10	Плановість	Створення системи внутрішньогосподарського планування кількості, видів і строків проведення інвентаризацій
1.11	Співставність	Одиниці виміру обліку повинні збігатись з одиницями виміру, що вказані в інвентаризаційних документах як за способом обчислення, так і за системою розрахунків
1.12	Безперервність	Інвентаризаційна робота повинна проводитись активно і безперервно, до повного встановлення фактичної наявності господарських засобів, отримання результатів інвентаризації та прийняття необхідних рішень
1.13	Доцільність	Отримана інформація після проведення інвентаризації повинна мати конкретний економічний зміст, бути потрібною і корисною для прийняття управлінських рішень
2. Обов'язкові принципи		
2.1	Обов'язковість виховного впливу	Своєчасно і правильно проведені інвентаризації сприяють вихованню і підвищенню у матеріально відповідальних осіб почуття відповідальності за збереження довіреного їм майна
2.2	Оцінка результатів	Прийняття необхідного рішення по виявлених під час інвентаризації відхиленнях з відображенням результатів інвентаризації в регістрах бухгалтерського обліку та притягненні до відповідальності винуватців виявлених відхилень в порядку, встановленому законом
2.3	Дотримання матеріальної відповідальності	Укладання між керівником підприємства і матеріально відповідальною особою (МВО) договору про повну або часткову матеріальну відповідальність за цінності, що знаходяться на зберіганні МВО в розмірах, методика розрахунку яких затверджена відповідними інструкціями
2.4	Юридичне значення результатів	Суворе дотримання положень, що дозволять відображати результати інвентаризації в бухгалтерському обліку
2.5	Документальне відображення	Результати інвентаризації повинні мати доказову силу для юридичного підтвердження її підсумків
2.6	Обов'язковість проведення	Проведення інвентаризації регламентується діючими нормативними актами та інструкціями

Наведені принципи відображають найважливіші ідеї, що формують базу для інвентаризаційної роботи. Їх роль і значення необхідно розглядати комплексно, враховуючи щільний взаємозв'язок та взаємообумовленість охоплених ними фактів. Лише дотримання всієї сукупності принципів при організації і проведенні інвентаризації гарантує її якість та результативність.

Методика проведення інвентаризації затверджена відповідною Інструкцією. Аналіз економічної літератури дав змогу дійти висновку про певну єдність у розумінні деякими науковцями поділу інвентаризації на етапи. Вони наводять чотири стадії інвентаризаційного процесу: організаційно-підготовчий, технологічно – документальний, порівняльно-аналітичний, результативний (підсумковий).

Згідно з Інструкцією, визначимо основні етапи, які характерні для усіх видів перевірок, не залежно від об'єкта.

Етапи проведення інвентаризації:

1) створення постійно діючої комісії. До складу такої комісії входять керівники структурних підрозділів, головний бухгалтер, голова – керівник підприємства чи його заступник.

До основних завдань цього типу комісій відносять:

- профілактичні роботи щодо забезпечення збереження цінностей;
- організаційні роботи щодо проведення інвентаризації;
- контрольні перевірки правильності проведення інвентаризації та вибіркові перевірки ТМЦ у між інвентаризаційний період;
- здійснюють післяінвентаризаційну роботу з інвентаризаційними різницями (правильність визначення, повторні перевірки, розглядають письмові пояснення та таке інше).

2) створення робочої інвентаризаційної комісії. До складу цієї комісії входять інженер, технолог, механік, товаровознавець, економіст, бухгалтер та інші робітники добре обізнані в об'єкті інвентаризації. Очолює таку комісію представник керівника підприємства.

До основних завдань робочої комісії відносять:

- безпосереднє проведення інвентаризації ТМЦ, грошових коштів, цінних паперів, незавершеного виробництва;
- участь у визначенні результатів інвентаризації (визначенні інвентаризаційних різниць);
- внесення пропозицій з удосконалення процесів руху, зберігання, обліку ТМЦ;
- своєчасність та дотримання правил проведення інвентаризації;
- оформлення протоколу за результатами інвентаризації з внесенням пропозицій щодо виявлених інвентаризаційних різниць.

3) проведення інвентаризації. На цьому етапі робоча комісія в присутності матеріально відповідальної особи проводить підрахунки, визначення об'єктів інвентаризації, які або завчасно готуються матеріально відповідальною особою для зручності підрахунку, або в присутності комісії, якщо перевірка позапланова (раптова).

4) складання інвентаризаційного опису, форма якого затверджена постановою №241 Державним комітетом СРСР зі статистики. В цій Постанові наводяться декілька видів опису, у залежності від об'єкта інвентаризації;

5) етап контрольної перевірки. На цьому етапі постійно діюча інвентаризаційна комісія в присутності членів робочої комісії перевіряє з опису дані з найбільш цінних матеріальних цінностей. У випадку виявлення значних відхилень створюється нова робоча комісія і проводиться повторна інвентаризація;

6) складання документів за результатами перевірки. Якщо дані контрольної перевірки співпали з даними робочої комісії, то результати інвентаризації фіксуються в інвентаризаційній відомості. Якщо ж були виявлені значні відхилення і проведена повторна інвентаризація новою робочою групою, то складають акт інвентаризації та в книзі реєстрації контрольних перевірок робиться запис. Усі документи за формою затверджені Інструкцією про проведення інвентаризації;

7) опрацювання результатів інвентаризації: визначення причин відхилень, прийняття рішень, щодо виявлених відхилень, відображення результатів у регістрах бухгалтерського обліку.

Правильне проведення інвентаризації впливає на ефективність отриманих результатів. Не дивлячись на існуючу методику, вчені продовжують удосконалювати цей процес. Серед питань з удосконалення інвентаризації розглядають удосконалення форми документів, розрахунок оптимальної чисельності членів інвентаризаційної комісії та їх складу, складання графіка проведення інвентаризації. Найбільше уваги приділяють дотриманню принципів проведення інвентаризації, як основи вдосконалення існуючого процесу та підвищення його ефективності.

13.4. Проведення інвентаризації за об'єктами обліку

Діяльність кожного підприємства індивідуальна та специфічна, але здійснюється ця діяльність за допомогою основних засобів, нематеріальних активів, товарно – матеріальних цінностей, грошових коштів та розрахунків. Існує необхідність перевіряти всі об'єкти обліку підприємства, з метою отримання достовірних даних, що використовуються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, а також для посилення контролю.

Так склалося історично, що починають інвентаризацію з найбільш цінного майна власника, якими виступають – основні засоби.

Інвентаризація основних засобів.

При інвентаризації основних засобів перевіряється наявність і стан будівель, споруд, незавершеного будівництва, інвентар та устаткування, земельні ділянки.

Перш за все, перевіряють наявність та стан інвентарних карток та описів на основні засоби. Якщо на підприємстві були здані або отримані основні засоби на правах оренди, то необхідно також перевірити наявність

технічних паспортів на основні засоби. За відсутності документів необхідно забезпечити їх отримання та оформлення.

Обов'язковою під час інвентаризації є перевірка наявності на основних засобах інвентарних номерів. Присвоєні об'єктам основних засобів інвентарні номери не повинні змінюватись.

У ході проведення інвентаризації будинків, споруд та іншої нерухомості комісія перевіряє наявність документів, які підтверджують знаходження вказаних об'єктів у власності підприємства.

Якщо під час інвентаризації комісія встановлює об'єкти, не прийняті на облік або в реєстрах бухгалтерського обліку відсутні дані, чи вказані неправильні дані, що їх характеризують, комісія повинна включити в опис правильні дані за цими об'єктами.

Під час інвентаризації основних засобів поряд з перевіркою їх фактичної наявності встановлюється ступінь їх фактичного зносу, за результатами якого коригуються записи на рахунку необоротних активів.

Однотипні предмети господарського інвентарю, інструменти, обладнання однакової вартості, що надійшли одночасно в один підрозділ підприємства та обліковується в типовій інвентарній картці групового обліку, в описах наводяться за найменуваннями і зазначеннями кількості цих предметів.

При перевірці будівель і споруд, перевіряють їх фактичну наявність та дані бухгалтерського обліку. Під час інвентаризації буває виявлено, що будівля або споруда протягом року була демонтована, при цьому в бухгалтерії відсутній акту на її ліквідацію. В таких випадках допускається складання окремого акту на ліквідацію, у якому вказується, яку кількість матеріалів було отримано і ким, для яких потреб були використані ці матеріали, після чого акт надається на затвердження власнику, або керівнику підприємства.

Основні засоби, не придатні для експлуатації і до відновлення, до опису фактичних залишків не включаються. На ці предмети інвентаризаційна

комісія складає окремі описи із зазначенням часу введення в експлуатацію і причин, за якими вони стали не придатними для подальшого використання. Такі об'єкти списуються відповідно до чинного порядку щодо ліквідації основних засобів.

Інвентаризація незавершеного виробництва та незакінченого капітального будівництва.

Перед початком інвентаризації матеріали, покупні напівфабрикати, не використані в цехах, а також деталі й вузли, обробка яких завершена на певному етапі, здаються на склад і враховуються при інвентаризації товарно - матеріальних цінностей.

Інвентаризуючи ці об'єкти обліку, необхідно мати на увазі, що:

- в інвентаризаційних описах вказуються найменування робіт, стадія і ступінь їх готовності, кількість чи обсяг робіт;

- сировина, матеріали і покупні напівфабрикати, що є поблизу робочих місць і без обробки, в описах незавершеного виробництва не включаються, а фіксуються в описах матеріальних цінностей чи в окремих описах;

- кількість сировини та матеріалів, які входять до складу неоднорідної маси чи суміші у незавершеному виробництві, визначаються технічними розрахунками в порядку, передбаченому галузевими інструкціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (в даний час необхідно керуватися нормами Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»);

- інвентаризаційна комісія повинна перевірити наявність у складі незавершеного капітального будівництва обладнання, переданого для монтажу, фактично не розпочатого, а також стан об'єктів, будівництво яких тимчасово припинено.

Сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, які є поблизу робочих місць і ще не обробляються, при інвентаризації не враховуються, а заносяться в інвентаризаційні описи матеріальних цінностей.

Кожне підприємство має свої особливості виробничого циклу, тому на кожному підприємстві своя специфіка інвентаризації незавершеного виробництва.

Інвентаризація нематеріальних активів

До нематеріальних активів належать нематеріальні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані і утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше 1 року (чи операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам.

Класифікація нематеріальних активів за групами і субрахунками, викладена в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і має такий вигляд:

- права користування природними ресурсами;
- права користування майном;
- права на знаки для товарів і послуг;
- права на об'єкти промислової власності;
- авторські та суміжні з ними права;
- гудвіл;
- інші нематеріальні активи.

Особливістю інвентаризації нематеріальних активів є те, що вона проводиться тільки у вартісному вираженні. При інвентаризації нематеріальних активів інвентаризаційна комісія повинна перевірити обґрунтованість їх оприбуткування на рахунок 12 «Нематеріальні активи», тобто наявність документів, на підставі яких оформлені, придбані майнові права, і документів, що описують сам об'єкт нематеріального активу або порядок його використання.

Під час інвентаризації нематеріальних активів, комісія перевіряє наявність розпорядчого документа підприємства про затвердження корисного терміну використання і норм амортизації кожного об'єкта. Програмні продукти перевіряють за їх наявністю на відповідних носіях.

У разі виявлення лишків об'єктів нематеріальних активів комісія записує їх в інвентаризаційний опис із внесенням потрібних даних.

Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей

Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей (далі – ТМЦ), відбувається на кожному підприємстві. Підчас інвентаризації ТМЦ перевіряють наявність матеріальних цінностей, що обліковують на балансових рахунках 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28 та на забалансовому рахунку 02.

Процес проведення інвентаризації ТМЦ розкриває Інструкція № 69, яка передбачає таке:

- переважування, обмір, підрахунок ТМЦ проводиться у порядку розміщення цінностей у приміщенні, не допускаючи безладного переходу комісії від одного виду цінностей до іншого;

- інвентаризаційні описи складаються окремо на ТМЦ, що перебувають у дорозі, неоплачені в строк покупцями відвантажені товари і цінності;

- кількість цінностей і товарів, що зберігаються в непошкодженій упаковці постачальника, може визначатися на підставі документів за обов'язкової перевірки в натурі частини вказаних цінностей;

- на прибуткових документах на ТМЦ, що надійшли на об'єкт і прийняті під час його інвентаризації МВО у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови, робиться відмітка «після інвентаризації» з посиланням на дату опису, де записані ці цінності;

- на видаткових документах про ТМЦ, які відпущені зі складу під час інвентаризації з дозволу керівника підприємства і головного бухгалтера у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови, робиться відмітка, і вони заносяться до окремого опису в порядку, аналогічному для цінностей, що надійшли під час інвентаризації;

- дані про наявність тих чи інших ТМЦ із зазначенням назви, відмінних ознак, включаючи номенклатурний номер, одиниці виміру і кількість

фактично. Кожна сторінка опису підписується членами комісії і матеріально відповідальними особами. Наприкінці кожної сторінки цифрами і словами записується загальна сума натуральних одиниць, відображених на цій сторінці.

На останній сторінці опису відповідально матеріальна особа підтверджує, що всі матеріальні цінності обліковані та відображені в інвентаризаційному описі правильно і повністю, жодних пропусків і не включених до опису предметів немає. Інвентаризаційні описи складаються в двох або трьох примірниках, один з яких надається матеріально відповідальній особі.

На час перерви в роботі інвентаризаційної комісії сховища закриваються та опечатуються. Печатка зберігається у когось із членів комісії.

Якщо на складі зберігаються ТМЦ інших підприємств або фізичних осіб, на них складається окремий опис з посиланням на документи, які підтверджують факт прийняття таких цінностей на відповідальне зберігання. Один примірник належно заповненого акта з інвентаризації таких ТМЦ у десятиденний строк передається їх власнику.

Інвентаризація ТМЦ, що перебувають у дорозі, які відправлені але не оплачені в термін покупцями, оформлюються актом. Комісія повинна перевірити, чи справді таке відвантаження відбулося.

Під час інвентаризації ТМЦ комісія повинна звернути увагу на те, як на підприємстві здійснюється оперативний контроль за наявністю і рухом ТМЦ. Його суть полягає в тому, що в процесі діяльності підприємства бухгалтерські працівники один раз на тиждень здійснюють у присутності завідуючого складом перевірку своєчасності і правильності оформлення первинних документів щодо складських операцій, а також записів у картках складського обліку, виконаних матеріально відповідальними особами. При цьому комісія перевіряє наявність на картках складського обліку підписів відповідального працівника бухгалтерії, контролює наявність відповідно заповнених реєстрів приймання-здавання первинних складських документів.

Одержані дані, що містяться в інвентаризаційному описі, здаються до

бухгалтерії повністю оформлені під розписку відповідального працівника бухгалтерії. Працівники бухгалтерії порівнюють ці дані з залишками тих же ТМЦ у бухгалтерському обліку і записують до звірювальних відомостей результатів інвентаризації.

Звірювальна відомість слугує для відображення результатів інвентаризації. При цьому до звірювальної відомості заносяться тільки ті цінності, до яких встановлено відхилення фактичних даних з даними бухгалтерії в той чи інший бік. До початку робіт зі складання звірювальної відомості бухгалтерія ретельно перевіряє правильність усіх підрахунків, наведених в інвентаризаційних описах або актах.

Виявлені у підрахунках або цінах і таксуванні помилки виправляються і завіряються підписами всіх членів комісії і матеріально відповідальних осіб. За цінностями, які перебувають на відповідальному зберіганні, складається окрема звірювальна відомість.

Складання звірювальної відомості супроводжується такими розрахунковими процедурами:

- здійснюється взаємний залік лишків і недостач унаслідок пересортиці;
- розрахунок природної недостачі.

У результаті порівняння облікових даних з фактичними може бути виявлено таке:

- фактичний залишок і бухгалтерський збігаються;
- фактичний залишок менший від бухгалтерського – недостача;
- фактичний залишок більший від бухгалтерського – надлишок.

Інвентаризація малоцінних і швидкозношуваних предметів

Малоцінні необоротні матеріальні активи обліковуються на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи», субрахунок 112 «Малоцінні необоротні активи», а малоцінні та швидкозношувані предмети (далі – МШП) обліковуються на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». Облік малоцінних необоротних матеріальних активів

регулюється Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П (С) БО 7), а облік МШП регулюється П (С)БО 9 «Запаси».

Особливістю обліку МШП – є кількісний облік предметів, виданих в експлуатацію. Комісія повинна обов'язково перевіряти облік виданих предметів за місцем експлуатації не в вартісному виразі, а тільки в кількісному. При відсутності такого обліку, необхідно зафіксувати це документально і поставити МШП на облік за відповідною матеріально відповідальною особою, враховуючи строк служби та вартість предмета.

Малоцінні швидкозношувані предмети, що перебувають в експлуатації, перевіряються за місцем їх розміщення та особами, на відповідальному зберіганні яких значаться ці предмети. Їх інвентаризація здійснюється шляхом огляду кожного предмета і реєстрації його в інвентаризаційному описі.

При інвентаризації малоцінних швидкозношуваних предметів, виданих в індивідуальне користування працівникам підприємства, допускається складання групових інвентаризаційних описів.

Якщо під час інвентаризації МШП будуть виявлені предмети, не придатні для експлуатації і не списані з обліку, то робоча комісія складає акт на списання таких предметів. Типові форми актів на списання: МШ-4, МШ-5, МШ-8, затверджені наказом Мінстату від 22.05.96 р. №145.

У разі виявлення предметів, які неправильно віднесені до складу малоцінних швидкозношуваних предметів, їх переводять до складу основних засобів чи до складу запасів.

Інвентаризація тари

Під час інвентаризації товарно-матеріальних цінностей необхідно проводити інвентаризацію тари і тарних матеріалів. Якщо підприємство не займається реалізацією своєї продукції в тарі, то обов'язково отримує від постачальників сировину, матеріали, продукцію в тарі. Особливої уваги інвентаризація тари має на підприємствах, де тара і тарні матеріали

становлять значну частку в обігу матеріалів (переробні та харчові галузі, промислове виробництво).

У бухгалтерському обліку тара розподіляється на такі види:

- тканина мішкова: мішки;
- скляна: пляшки, банки тощо;
- інша жорстка тара: папір, деревина і комбіновані матеріали на їх основі з полімерним покриттям;
- до тари також належать деталі, матеріали, призначені для виготовлення або ремонту тари, що використовується для пакування готової продукції (пробка коркова, металева і поліетиленова, ковпачки, фольга тощо).

Синтетичний облік тари і тарних матеріалів ведеться на балансовому рахунку 20 «Виробничі запаси», субрахунок 204 «Тара і тарні матеріали».

Аналітичний облік тари здійснюється на рахунках третього порядку за групами:

- поворотна тара заставна;
- поворотна тара не заставна;
- тара, що виконує одноразовий поворот;
- матеріали і деталі, призначені для виготовлення і ремонту тари, що використовується для пакування продукції;
- знос тари.

Для особливостей обліку використання тари можна зарахувати:

- тару, яка призначена для постійного зберігання ТМЦ у коморах підприємства та у виробничих цехах, або тару багаторазового використання для здійснення виробничого процесу обліковуються на рахунку 115 «Інвентарна тара»;

- вартість тари одноразового використання й пакування готових виробів у цехах визнають витратами, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства, рахунок 23 «Виробництво»;

- у повторному використанні одноразової тари підприємство оприбутковує її на рахунок 204 за цінами її можливої реалізації;

- тара, що вибула з експлуатації внаслідок її природного зносу, списується з кредиту рахунка 204 «Тара і тарні матеріали» у дебет рахунка 71 «Інший операційний дохід».

Члени інвентаризаційної комісії мають бути компетентними в питаннях обліку, щоб перевірити не тільки кількісний облік, але також оцінити якісний його стан.

Інвентаризація дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння

Інвентаризація дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння (ДМК) проводиться відповідно до Інструкції про порядок одержання витрачання, обліку, зберігання та транспортування дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння на підприємствах, в об'єднаннях, установах і організаціях, затвердженої наказом Мініном від 06.04.98 р. № 84, перелік дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння наводиться в пункті 1.2 цієї Інструкції.

Для проведення інвентаризації за наказом керівника створюється комісія з числа працівників підприємства. Комісія формується в такому ж порядку, що і при інвентаризації інших матеріалів, але з деякими особливостями.

Перша особливість – обов'язкова участь у її складі головного бухгалтера або його заступника.

Друга особливість – до складу інвентаризаційної комісії не вводиться матеріально відповідальна особа, у яких у підзвіті перебувають цінності, що підлягають інвентаризації.

Третя особливість – у суб'єктів підприємницької діяльності, де через великий обсяг робіт однієї інвентаризаційної комісії недостатньо, призначається центральна інвентаризаційна комісія і місцеві комісії, яким доручається проведення інвентаризації в окремих підрозділах. Центральна комісія організовує і контролює роботу місцевих комісій.

Інструкція № 84 встановлює деякі особливості щодо кількості обов'язкових інвентаризацій на рік. Зокрема, інвентаризація дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, і виробів з них, а також дорогоцінних металів, що містяться у відходах і брухті, здійснюється два рази на рік станом на 1 січня і на 1 липня на місці їх зберігання і безпосередньо на виробництві з повною «зачисткою» приміщень і обладнання.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які займаються збиранням і переробкою брухту й відходів, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, проводять інвентаризацію один раз на рік станом на 1 січня.

Інвентаризація дорогоцінних металів, які містяться у приладах, обладнанні та інших виробах, здійснюється одночасно з інвентаризацією цих матеріальних цінностей у строки, встановлені для їх інвентаризації відповідно до Інструкції № 69 та Закону про бухгалтерський облік.

На період проведення перевірки операції з приймання і відпуску цінностей припиняються. Дорогоцінні метали і дорогоцінні каміння перевіряються за їх місцеперебуванням у присутності матеріально відповідальної особи, на зберіганні якої є ці цінності.

Маса дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, виробів із них встановлюється шляхом зважування, підрахунку, обміру тощо в установлених одиницях вимірювання.

Цінності, які надходять під час інвентаризації, приймаються комісією і включаються до окремого опису. Цінності, які належать іншим підприємствам, також включаються до окремого інвентаризаційного опису.

Після закінчення інвентаризації належно оформлені акти здаються до бухгалтерії для відображення в облікових реєстрах результатів інвентаризації.

Якщо під час інвентаризації членами інвентаризаційної комісії були виявлені нестачі або лишки, матеріально відповідальні особи повинні дати письмові пояснення інвентаризаційної комісії. На підставах цих пояснень комісія встановлює причини виявлених відхилень від даних бухгалтерського

обліку і вносить пропозиції щодо їх урегулювання. Це має бути відображено у протоколі інвентаризації, який потім затверджує керівник підприємства.

Інвентаризація готової продукції

Проведення інвентаризації готової продукції відбувається згідно з Інструкцією №69, як інвентаризація матеріальних цінностей, що входять до складу оборотних активів.

Товари, підготовлені до відправки чи відпуску згідно з виписаними, але не оплаченими документами, включаються до загального інвентаризаційного опису як власність підприємства. Упаковані товари повинні бути в цих випадках розкриті і записані з натури, а не за супровідними документами.

На всіх примірниках накладних, на відправку товарів, робиться відмітка про те, що ці товари включені до інвентаризаційного опису, за підписом голови інвентаризаційної комісії. При інвентаризації товарів, що перебувають у дорозі перевіряється обґрунтованість сум, що обліковуються на відповідних рахунках обліку.

Інвентаризація каси та касових операцій

Згідно з Планом рахунків, затвердженим наказом Мінфіну від 20.12.99 р. №291, інформація про наявність і рух коштів у касі підприємства відображаються на рахунку 30 «Каса», що має такі субрахунки:

- 301 «Каса в національній валюті»;
- 302 «Каса в іноземній валюті».

Рахунки третього порядку «Операційна каса в іноземній валюті» відкриваються на підприємствах, де працюють операційні каси.

У касі підприємства для відображення грошових операцій за кожним видом іноземної валюти ведеться окрема касова книга, а в бухгалтерії ці операції відображаються в окремому з кожного виду валюти Журналі 1 і відомості до нього. У назві кожного журналу зазначається найменування іноземної валюти, для обліку якої заведено цей журнал.

Записи за рахунком субрахунків 301 «Каса в національній валюті», 302 «Каса в іноземній валюті» рахунка 30 (прибуток коштів у касі підприємства), у кореспонденції з дебетом відповідних рахунків, наводяться в Журналі 1 (або іншому реєстрі, який веде підприємство). А у відомості до нього наводяться записи з дебетом субрахунків 301 та 302 (видача грошових коштів із каси) з розподілом сум за кредитом кореспондентських рахунків.

Інвентаризацію каси і касових операцій починається перш за все, з підрахунку фактичної наявності готівкових коштів, цінних паперів, бланків суворої звітності та інших цінностей, що зберігаються у касі підприємства.

Він полягає в простому перерахунку готівкових коштів, цінних паперів тощо, які є в касі підприємства на момент перевірки. Працівники каси не повинні знати часу проведення перевірки. Це робиться, щоб виключити випадки покриття нестачі грошей. Перед підрахунком грошей касир у присутності комісії заповнює касову книгу, виводить у ній розрахунковий залишок і складає касовий звіт за останній день роботи каси (з початку робочого дня і до моменту приходу членів комісії).

Звіт підписують підзвітний касир і головний бухгалтер підприємства. Після цього касир складає розписку, у якій зазначає, що всі прибуткові і витратні документи включені до звіту і на момент інвентаризації неврахованих грошей, цінних паперів, бланків суворого обліку та інших цінностей у касі немає.

Другим етапом в інвентаризації каси є перевірка своєчасності прибуткування готівкових коштів, що надходять у касу підприємства.

Відбувається перевірка чеків, за якими отримана готівка, ціль отримання готівка (це зафіксовано в чеку на отримання грошей), наявність на корінцях чеків підписів осіб, які мають право підпису таких документів, дата отримання готівки та інші реквізитів.

Дата, зазначена на корінці грошового чека, має відповідати даті виписки банку, даті, яку касир проставляє на прибутковому касовому ордері, що засвідчує факт прибуткування отриманої в банку суми готівки у касу

підприємства, й даті відповідної сторінки касової книги. Якщо підприємство здійснює реалізацію товарів за готівку, комісія перевіряє своєчасність і повноту оформлення прибуткових касових ордерів, наявність на таких ордерах дозвільного підпису головного бухгалтера.

На прибутковому касовому ордері перевіряють наявність відбитку круглої печатки підприємства на обох частинах. При складанні двох частин прибуткового касового ордера має бути повний рисунок печатки.

Оприбуткуванням готівки в касу підприємства вважається здійснення ним обліку готівки в повній сумі її фактичних надходжень з оформленням цієї операції прибутковим касовим ордером та відображенням у касовій книзі.

Під час розрахунків готівкою підприємств сфери торгівлі, громадського харчування та послуг із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій. Оприбуткуванням є здійснення підприємством обліку готівки через реєстратори розрахункових операцій, зі складанням звітів у Книзі обліку розрахункових операцій та оформлення готівки прибутковим касовим ордером і відповідним записом у касовій книзі в день надходження коштів.

При роботі вищезазначених підприємств та їх підрозділів у вечірні години, святкові та вихідні дні одержана ними в ці години (дні) торгова виручка вважається оприбуткованою в їх каси, якщо вона проведена через реєстратори розрахункових операцій у день її фактичного надходження, але не пізніше наступного робочого дня здана до каси такого підприємства, з оформленням прибуткового касового ордера та відповідним записом у касовій книзі.

Особливу увагу, під час проведення інвентаризації каси, комісія приділяє дотриманню ліміту залишку готівки та правильності списання готівки.

Усю готівку понад установлені ліміти залишку готівки в касі підприємства зобов'язані здавати у порядку і строки, встановлені установою банку для зарахування її на рахунки. Якщо ліміт залишку готівки в касі

підприємства взагалі не встановлено, вся наявна в його касі на кінець дня готівка має бути здана до банку.

Підприємства мають право зберігати в касі готівку для виплат, пов'язаних з оплатою праці, що здійснюються за рахунок виручки, понад установлений йому ліміт каси протягом трьох робочих днів із дня настання строків цих виплат у сумі, що зазначена в переданих до каси платіжних відомостях.

Комісія під час інвентаризації повинна перевірити, чи дотримуються касири встановленого ліміту. Поряд із цим комісія перевіряє відповідність використання грошових коштів цілям, які були зафіксовані у чеку на отримання готівки, та відповідність таких витрат чинному законодавству України.

Перевищення ліміту каси та недотримання порядку використання готівки є грубим порушенням касової дисципліни, тягне за собою штрафні санкції і не може замовчуватися під час інвентаризації, а особи, які допускають такі порушення, заносяться до акта інвентаризації з подальшими пропозиціями щодо міри покарання.

Дотриманням необхідної фінансової дисципліни, що підлягає перевірці під час інвентаризації, є видача готівки з каси підприємства особам, за умови звітування за раніше виданими підзвіт сумами.

Якщо з каси підприємства його працівнику одночасно видана готівка на відрядження та кошти під звіт для вирішення у цьому відрядженні виробничих питань, то підзвітна особа, незалежно від строку відрядження, протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження повинна подати до бухгалтерії підприємства одночасно звіт про суму, що була їй видана для вирішення виробничих питань, та авансовий звіт про кошти, витрачені безпосередньо на відрядження.

При перевірці авансових звітів про використання одержаної під звіт готівки для вирішення господарських питань комісія приділяє особливу увагу дотриманню встановлених термінів складання та подання до

бухгалтерії відповідних звітів, своєчасність повернення до каси підприємства залишків невикористаної готівки, наявності оригіналів підтвердних документів, їх погашенню, цільовому витрачання підзвітних сум тощо.

Сума платежу готівкою одного підприємства в розрахунках з іншим підприємством не може перевищувати 10 тис. грн. протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами.

За перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки та за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів, за витрачання готівки з виручки на виплати, пов'язані з оплатою праці, за наявності податкової заборгованості, до підприємств застосовуються фінансові санкції згідно з чинним законодавством.

Особливу увагу потрібно приділяти обігу готівкової іноземної валюти. Законом України від 06.06.95 р. №217/95-ВР «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей» передбачені штрафи у сумі, еквівалентній потрійній сумі (вартості) зазначених валютних цінностей, перерахованій у валюту України за обмінним курсом Національного банку України на день погашення заборгованості.

Під час проведення інвентаризації каси, здійснюється перевірка своєчасності та повноти заповнення первинних документів, що фіксують рух коштів, цінних паперів та інших цінностей через касу, яка перевіряється.

Касові операції оформлюються документами і мають застосовуватися без змін на всіх підприємствах, незалежно від їх відомчої підпорядкованості та форми власності.

У період інвентаризації у касі можуть бути виявлені різні розписки на видачу грошей у тимчасове користування, не оформлені належно довіреністю на отримання готівки з каси підприємства. В таких випадках виплачені суми, розписки та неправильно оформлені довіреності до заліку

прийматися не повинні, а видані за такими документами суми визначаються нестачею.

Розрахунки готівкою підприємств усіх форм власності із громадянами мають проводитись з оформленням прибуткових та видаткових касових ордерів, касового чи товарного чека, квитанції, договору купівлі-продажу, акта закупівлі, актів виконаних робіт чи наданих послуг або інших документів, що засвідчують факт купівлі товару, виконання робіт, надання послуг.

Особливу увагу під час інвентаризації необхідно звернути на те, що всі надходження і видачі готівки мають бути занесені до касової книги (типова форма КО-4).

Прибуткові касові ордери й квитанції до них та видаткові касові документи бухгалтер повинен виписувати лише чорнильною або кульковою ручкою, за допомогою друкарських машинок, комп'ютерних засобів чи іншими способами, які забезпечують їх надійне зберігання протягом установлених термінів.

Бухгалтерія повинна зареєструвати прибуткові й видаткові касові ордери у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (форма КО-3).

Крім того, необхідно звернути увагу на наявність, правильність і своєчасність заповнення Книги обліку прийнятих та виданих касиром грошей (типова форма КО-5), Журналу реєстрації посвідчень на відрядження й дотримання граничних термінів відрядження.

Готівка за прибутковими та її видача за видатковими касовими ордерами може прийматися тільки в день їх складання.

Виправлення помилок у прибуткових та видаткових касових документах забороняється.

Необхідно простежити за:

- наявністю на прибуткових касових ордерах та видаткових документах усіх реквізитів, дозвільних підписів, підписів касира та осіб, які отримують

кошти, наявність на доданих до них документа штампа або напису касира «оплачено» із зазначенням дати (число, місяць, рік);

- наявністю у платіжних відомостях на виплату зарплати, пенсій, стипендій проти прізвищ фізичних осіб, яким не здійснено виплату належної суми, штампів або написів: «Депоновано»;

- наявністю реєстрів депонованих сум;

- наявність видаткових касових ордерів на фактично видані суми за платіжними відомостями.

Виправлення у касовій книзі не допускаються. Всі касові документи повинні бути укомплектовані в хронологічному порядку, пронумеровані й переплетені в окремі папки.

Останнім етапом інвентаризації каси є складання акта інвентаризації каси, фактична наявність коштів та інших цінностей у касі порівнюються з даними бухгалтерського обліку. Потрібно звернути увагу на те, що фактичний залишок готівки в касі на кінець дня повинен завжди відповідати розрахунковому залишку касової книги, а на кінець місяця, кварталу, року – ще й залишку, показаному в Журналі 1 або іншому реєстрі, який веде підприємство за рахунком 30 “Каса”.

Один примірник акта передається до бухгалтерії підприємства, другий – залишається у матеріально відповідальній особі. В акті наводиться фактична наявність коштів, поштових марок, розрахункових чекових книжок та інших грошових документів, цінних паперів – установлених під час інвентаризації та тих, що рахуються в обліку. Іноземна валюта записується до акта за курсом НБУ, який діє на день інвентаризації.

Інвентаризація коштів на рахунках у банку

Перевірка рахунків у банках здійснюється методом звірки залишків, які обліковуються на рахунках у бухгалтерії із залишками за банківськими виписками.

Виписки банків про залишки коштів на поточних, спеціальних,

валютних, акредитивних рахунках у банках повинні бути підтвержені взаємним актом.

Суть інвентаризації полягає у встановленні реальності залишків шляхом перевірки відповідності сальдо за всіма банківськими виписками і обліковими реєстрами на кінець інвентаризаційного періоду. У випадку необхідності достовірність виписок установлюють зустрічною перевіркою у банківських установах.

Інвентаризація векселів

Інвентаризації підлягають усі векселі, як ті, що є в портфелі, так і ті, що вийняли з нього. За кожною категорією векселів необхідно скласти окремий опис.

З векселів, що містяться в банках, до описів необхідно додавати письмові довідки банків. Для досягнення реальності балансу вексельні зобов'язання дебіторів необхідно пильно переглянути. Часто серед них є сумнівні чи безнадійні зобов'язання. Завдання комісії – визначити реальну цінність таких векселів.

Інвентаризація бланків суворої звітності

Бухгалтерський облік наявності і руху бланків суворої звітності ведеться на за балансовому рахунку 08 “Бланки суворої звітності”. На цьому рахунку враховуються документи, що посвідчують особу, подію, освіту, трудовий стаж та інші (свідоцтво, посвідчення, трудова книжка, диплом про освіту); проїзні квитки, абонементні талони, документи на перевезення вантажів; довіреності на отримання цінностей та інші акти.

Збільшення залишку рахунку 08 відбувається під час надходження (прийняття на облік) бланків суворої звітності, зменшення – після використання чи списання як непотрібних чи не наявних.

Аналітичний облік ведеться за кожним бланком і місцем їх зберігання.

На більшості підприємств бланки документів суворої звітності зберігаються в приміщенні каси, оскільки воно найбільш пристосоване для

таких цілей. Бланки повинні зберігатися закритими і доступ до них має обмежуватись. З відповідальною особою укладається договір про матеріальну відповідальність. При інвентаризації члени комісії уважно переглядають надані для перевірки бланки документів суворої звітності. З кожного виду документів перераховується їх фактична кількість, підсумовується загальна сума за номінальною та історичною вартістю, встановлюється оригінальність і правильність оформлення.

Комісія встановлює чи здійснює на підприємстві оперативний контроль за рухом бланків суворої звітності, чи ведуться журнали реєстрації їх прибуття – вибуття, правильність і своєчасність оформлення актів на списання бланків та ін. Особливу увагу членам комісії необхідно звернути на рух бланків довіреностей.

За результатами проведеної роботи складається акт із кожного виду бланків і за місцями зберігання.

Інвентаризація фінансових інвестицій

Перевіряється наявність цінних паперів, в установчих та інших документах – дані про паї, вкладення в статутні фонди (капітали) спільно створених підприємств і депозитаріїв.

При інвентаризації цінних паперів установлюється:

- правильність оформлення цінних паперів;
- реальність вартості цінних паперів, що є на балансі;
- збереження цінних паперів (шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку);
- своєчасне і повне відображення в обліку отриманих доходів з цінних паперів.

Цінні папери інвентаризуються за їх окремими видами, зі складанням акту, у якому наводяться номінальна та фактична вартість, строки погашення та їх загальна сума.

Реквізити кожного цінного папера порівнюються з даними описів

(реєстрів, книг), що зберігаються в бухгалтерії підприємства.

Фінансові капітали інших організацій, а також позики, що надаються іншим організаціям, при інвентаризації повинні бути підтверджені документами.

Дані як про довгострокові, так і короткострокові фінансові вкладення в цінні папери (акції, облігації тощо), депозити, статутні капітали інших підприємств наводяться в окремих інвентаризаційних актах, у яких вказується назва документа, що підтверджує фінансові інвестиції (установчий договір, інші домовленості, виписки банків, накладні на передачу, обладнання тощо), сума вкладення і вид.

Інвентаризація витрат майбутніх періодів і резервів майбутніх витрат і платежів

Бухгалтерський облік витрат майбутніх періодів (далі – ВМП) ведеться на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”. До них належать витрати, пов’язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв і агрегатів; оплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання та ін.

Облік резервів майбутніх витрат (далі – РМВ) і платежів ведеться на рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”. На ньому узагальнюється інформація про рух грошових коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів, про включення їх у витрати поточного періоду. За кредитом рахунка 47 відображається наявність і нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання.

Підприємство може створювати за рахунок собівартості продукції, робіт, послуг такі резерви:

- резерв для забезпечення виплат відпусток;
- резерв для забезпечення гарантійних зобов’язань.

Інвентаризація витрат майбутніх періодів і резервів майбутніх витрат і платежів полягає в перевірці обґрунтованості залишку зазначених сум на дату інвентаризації відповідно до переліку створюваних резервів, затверджених розпорядчим документом керівника підприємства, для чого:

- залишок резерву на оплату відпусток, включаючи відрахування на державне соціальне страхування з цих сум;

- середньоденна оплата праці визначається діленням на 2,4 середньомісячної зарплати одного працівника;

- кількість днів невикористаної відпустки всіма працівниками підприємства, на яку складається резерв, не може нараховуватися більш ніж на два роки;

- при інвентаризації резерву на виплату передбаченої законодавством винагороди за вислугу років уточнюється розмір резерву, який не повинен перевищувати суму нарахованої винагороди і підлягає зарахуванню на витрати виробництва чи витрати обігу.

Інвентаризаційна комісія за документами встановлює і включає в опис суму, що підлягає відображенню на рахунку обліку ВМП. Правильність визначення залишку інших видів резервів на кінець року перевіряється відповідно до внутрішніх правил створення і використання резервів, затверджених керівником підприємства. В залишку на кінець року можуть бути лише суми резерву на оплату відпусток.

У бухгалтерському обліку суми, яких не вистачає, відображаються за дебетом рахунка 92 “Адміністративні витрати” чи 23 “Виробництво” і кредитом рахунка 471 “Забезпечення виплат відпусток”. Надлишкові нараховані суми сторнуються.

Інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованості

При інвентаризації розрахунків комісія на основі бухгалтерський документів перевіряє залишки сум на відповідних рахунках. Потім

установлюється термін заборгованості за рахунками дебіторів і кредиторів, а також встановлюються особи, винні в недотриманні сплати.

Інвентаризаційна комісія шляхом документальної перевірки винна також визначити:

- правильність розрахунків із банками, фінансовими, податковими органами, позабюджетними фондами, вищою установою, а також зі структурними підрозділами установи, виділеними на окремі баланси;

- правильність і обґрунтованість сум дебіторської і кредиторської, депонентської заборгованості, включаючи суми кредиторської і депонентської заборгованості, щодо яких минув термін позовної давності;

- реальність заборгованості працівникам і службовцям із заробітної плати, розрахунків із працівниками і службовцями за безготівковими перерахунками;

- чи вжито заходів щодо стягнення дебіторської заборгованості у встановленому порядку.

Для перевірки розрахунків із постачальниками, покупцями та іншими дебіторами і кредиторами підприємство повинно обмінятися виписками з особових рахунків. Виписки надсилають підприємства – кредитори своїм дебіторам. Отже, у результаті взаємної перевірки заборгованості на рахунках повинні залишатися погоджені суми.

Порядок інвентаризації заборгованостей регламентовано пп. “А” – “Д” п. 11.11 Інструкції з інвентаризації №69.

- а) усім дебіторам підприємства-кредитори повинні передавати виписки про їх заборгованість, що пред’являються інвентаризаційній комісії для підтвердження реальності заборгованості. Підприємства – дебітори зобов’язані протягом десяти днів з дня одержання виписок підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення;

- б) на суму заборгованості постачальників і невідфактурованих поставок після їх перевірки бухгалтерія повинна вимагати від постачальників розрахунково-платіжні документи. Постачальники зобов’язані надати

покупцям такі документи або повідомити про причини їх ненадання чи про відсутність такої заборгованості;

в) на рахунках обліку розрахунків з покупцями і замовниками, постачальниками і підрядниками, іншими дебіторами і кредиторами повинні залишатися виключно узгоджені суми;

г) суми за розрахунками з установами банків, фінансовими і податковими органами повинні бути узгодженими з ними;

г) до акта інвентаризації розрахунків додається довідка про дебіторську і кредиторську заборгованість, за якою строк позовної давності минув, із зазначенням осіб, винних у закінченні строку позовної давності дебіторської заборгованості, а також назви та адреси дебіторів або кредиторів, суми, причини, дати і підстави виникнення заборгованості.

Акт інвентаризації розрахунків складає інвентаризаційна комісія за формою № ІНВ-17. Комісія на підставі актів звірення встановлює тотожність розрахунків підприємства розрахункам банків, бюджету, фінансових, податкових органів. Неврегульованих сум за цими розрахунками на балансі підприємства бути не повинно, їх оцінюють як неправильне складання балансу.

За актами звірки розрахунків з дебіторами і кредиторами комісія встановлює строки виникнення, можливість погашення заборгованості й осіб, з вини яких пропущено строки позовної давності.

За розрахунками з працівниками і службовцями перевіряється реальність дебіторської і кредиторської заборгованостей за розрахунковими відомостями, підсумки яких порівнюються з Головною книгою, а також виявляються суми, що підлягають перерахуванню на рахунок депонентів.

За заборгованістю із зарплати працівниками повинні бути виявлені суми, що своєчасно не вимагалися і підлягали перерахуванню на рахунок депонентів, а також суми і причини виникнення переplat (дебіторської заборгованості).

При інвентаризації підзвітних сум перевіряють представлені звіти підзвітних осіб за виданими авансами з урахуванням їх цільового

використання, а також суми виданих авансів із кожної підзвітної особи, дати їх видачі і цільового призначення.

Інвентаризація підзвітних сум дає можливість установити, чи не обліковуються підзвітні суми за працівниками, які звільнились і не входять до штату підприємства.

При інвентаризації розрахунків інвентаризаційні описи необхідно складати в розрізі кожного виду заборгованості: нормальна, спірна, безнадійна та за кодами бухгалтерських рахунків.

13.5. Відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку

Після того, як заповнені всі інвентарні описи і механічна робота з інвентаризації завершена, розпочинається фінальний етап інвентаризації – аналіз результатів інвентаризації та відображення його на рахунках бухгалтерського обліку.

Інвентаризаційна комісія, керівник підприємства та головний бухгалтер аналізують отриману інформацію, характер виявлених недостач і лишків. Виявлені недостачі та лишки майна повинні знайти відповідне відображення в бухгалтерському обліку. Починається обробка інвентаризаційних описів для визначення та відображення результатів інвентаризаційного процесу в бухгалтерському обліку.

Для визначення попереднього результату інвентаризації складають порівняльні відомості і визначають різниці між обліковими та фактичними даними.

Для регулювання попереднього результату уточнюють записи в обліку і регулюють різниці можливого пересортування.

Після аналізу проведеної роботи, визначають кінцевий результат інвентаризації: оприбуткування лишків, списання природного зменшення, віднесення недостач і витрат від псування майна на винних осіб.

Під час визначення попереднього результату інвентаризації може бути виявлено:

- відповідність фактичних і бухгалтерських даних;
- недостачу – фактичний залишок менший, ніж облікований;
- лишки - фактичний залишок більший, ніж облікований

Під інвентаризаційними різницями необхідно розуміти розбіжності між даними про фактичну наявність та стан майна і зобов'язань, що виявлені після проведення інвентаризації та даними бухгалтерського обліку. Інвентаризаційні різниці можна визначити лише шляхом порівняння фактичних і облікових даних.

Порядок регулювання інвентаризаційних різниць залежить від характеру та причин виявлених лишків або недостач, втрат або псування.

Недостачі в межах норм природного зменшення списуються на собівартість продукції, робіт, послуг.

Недостачі понад норми природного зменшення, а також недостачі таких матеріальних цінностей, за якими не може бути природного зменшення, необхідно відносити на винних осіб. Якщо винні особи не встановлені, або немає можливості утримати збитки з винних осіб, та в інших випадках – недостач відносять на фінансові результати діяльності господарчого суб'єкта. Рішення про списання недостачі приймає власник або керівник, його рішення не повинно суперечити чинним нормативно-правовим актам.

У разі нестачі основних засобів, якщо винна особа встановлена, роблять такі бухгалтерські проведення:

1. Відображено знос списаних основних засобів:

Дт 131 “Знос” – Кт 10 “Основні засоби”

2. Відображено залишкову вартість списаних основних засобів:

Дт 976 “Списання необоротних активів” – Кт 10 “Основні засоби”

3. Сума, що підлягає відшкодуванню в розмірі фактичної недостачі:

Дт 375 “Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків” – Кт 716
“Відшкодування раніше списаних активів”

4. Сума до відшкодування, що дорівнює різниці між розміром матеріальної шкоди та балансовою вартістю основних засобів:

Дт 375 “Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків” – Кт 719
“Інші доходи від операційної діяльності”.

5. Нарахована сума, що підлягає сплаті до бюджету :

Дт 716 “Відшкодування раніше списаних активів” – Кт 642
“Розрахунки з обов’язкових платежів”.

6. Одержана сума відшкодування втрати від винної особи в касу підприємства:

Дт 30 “Каса” – Кт 375“Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків”.

7. Внесені гроші на рахунок підприємства з каси:

Дт 31 “Рахунки в банках” – Кт 30 “Каса”.

8. Перераховано до бюджету належну суму:

Дт 642 “Розрахунки з обов’язкових платежів” – Кт 31“Рахунки в банках”.

У разі нестачі основних засобів, якщо вина особа не встановлена, роблять такі бухгалтерські проведення:

1. Відшкодування суми нестачі у складі звітного періоду:

Дт 947 “ Нестачі і втрати від псування цінностей” – Кт 10 “Основні засоби”.

2. Відображення на позабалансовому рахунку суми недостачі:

Дт 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”

При недостачі основних засобі внаслідок крадіжки та надзвичайних подій, якщо вина особа не встановлена, роблять такі бухгалтерські проведення :

1. Списання вартості основних засобів, утрачених унаслідок надзвичайних обставин:

Дт 99 “Надзвичайні витрати” – Кт 10 “Основні засоби”.

2. Відшкодовані нестачі основних засобів у зв’язку з їх розкраданням, якщо винні особи не встановлені:

Дт 977 “Інші витрати звичайної діяльності” – Кт 10 “Основні засоби”.

У разі нестачі виробничих запасів, якщо винна особа встановлена роблять такі бухгалтерські проведення :

1. Відображення суми нестачі у складі витрат звітного періоду:

Дт 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” – Кт 20 “Виробничі запаси”.

2. Сума, що підлягає відшкодуванню в розмірі фактичної недостачі:

Дт 375 “Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків” – Кт 716 “Відшкодування раніше списаних активів”.

3. Сума до відшкодування, що дорівнює різниці між розміром матеріальної шкоди та балансовою вартістю запасів, яких не вистачає:

Дт 375 “Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків” – Кт 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

4. Нарахована сума, що підлягає сплаті до бюджету :

Дт 716 “Відшкодування раніше списаних активів” – Кт 642 “Розрахунки з обов’язкових платежів”.

5. Одержана сума відшкодування втрати від винної особи в касу підприємства:

Дт 30 “Каса” – Кт 375 “Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків”.

6. Внесені гроші на рахунок підприємства з каси:

Дт 31 “Рахунки в банках” – Кт 30 “Каса”.

7. Перераховано до бюджету належну суму:

Дт 642 “Розрахунки з обов’язкових платежів” – Кт 31 “Рахунки в банках”.

У разі нестачі виробничих запасів, якщо винна особа не встановлена

роблять такі бухгалтерські проведення :

1. Відображення суми нестачі виробничих запасів:

Дт 947 “Нестачі витрат від псування цінностей” – Кт 20 “Виробничі запаси”

2. Відображення на позабалансовому рахунку суми нестачі:

Дт 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”

Різновидом інвентаризаційних різниць може бути пересортування, яке є результатом взаємної заміни подібних товарно матеріальних цінностей, допущене через порушення організаційного порядку, що не відображене в обліку. Пересортуванням необхідно вважати лише виявлені факти недостачі і лишків товарно-матеріальних цінностей однакового найменування в тотожній кількості та в однієї матеріально відповідальної особи.

Термін *пересортування* та порядок його регулювання може застосовуватись до ТМЦ, що обліковуються на бухгалтерських рахунках 20 “Виробничі запаси”, 22 “МШП”, 25 “Напівфабрикати”, 26 “Готова продукція”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, 28 “Товари”.

Основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні цінності, грошові кошти і документи, а також інші активи, що виявилися в надлишку, підлягають оприбуткуванню і зарахуванню на результати господарської діяльності або збільшенню фінансування з наступним установленням причин виникнення лишку і винних у цьому осіб.

Так, наприклад, оприбуткування лишків виробничих запасів, раніше не облікованих на балансі, здійснюється таким чином:

Дт 20 “Виробничі запаси”

Кт 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

Оприбуткування лишків малоцінних швидкозношуваних предметів та малоцінних необоротних матеріальних активів, раніше не облікованих на балансі:

Дт 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”

Кт 71 “Інший операційний дохід”

Дт 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети”

Кт 74 “Інші доходи”

Дт 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”

Оприбуткування лишків готівки, виявлених під час інвентаризації каси (гривні):

Дт 301 “Каса в національній валюті”

Кт 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

Природне зменшення цінностей у межах установлених норм списується за рішенням керівника підприємства, відповідно на витрати операційної діяльності. Норми природного зменшення можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних недостач.

Понаднормові недостачі та витрати від псування цінностей зараховуються на винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від розкрадання.

Понаднормові витрати і нестачі матеріальних цінностей, включаючи готову продукцію, в тих випадках, коли винні особи не встановлені або у стягненні матеріальної шкоди з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на збитки або зменшення фінансування.

На державних підприємствах та в бюджетних установах недостачі матеріальних цінностей понад норми природних втрат, втрат від псування, стихійного лиха (повені, пожежі тощо), а також втрат від нерозкритих крадіжок (якщо винних осіб не встановлено) списуються з балансів на зменшення фінансування лише після ретельної перевірки дійсної відсутності винних осіб і прийняття відповідних заходів для недопущення фактів у подальшому.

Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей регулюється Постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року №116 “Порядок

визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей”.

Розмір збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) бланків цінних паперів та документів суворого обліку обчислюється із застосуванням коефіцієнта:

- 5 – до номінальної вартості, зазначеної на бланках цінних паперів та документів суворого обліку, або до вартості документів суворого обліку, встановленої законодавством;

- 50 – до вартості придбання (виготовлення) бланків цінних паперів та документів суворого обліку, на яких не зазначена номінальна вартість або вартість яких не встановлена законодавством.

У разі розкрадання, недостачі, знищення матеріальних цінностей, що підлягають списанню на видатки у мірі відпуску їх у виробництво (в установах, які утримуються за рахунок бюджетних коштів – у міру їх придбання) та обліковуються лише у кількісному виразі, розмір збитків визначається за ринковими цінами на аналогічні матеріальні цінності, зменшеними пропорційно фактичному зносу, але не нижче ніж на 50 відсотків ринкової ціни.

Збитки, завдані підприємству, установі, організації працівниками, які виконують операції, пов'язані із закупівлею, продажем, обміном, перевезенням, доставкою, пересиланням, зберіганням, сортуванням, пакуванням, обробкою або використанням у процесі виробництва дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, ювелірних, побутових і промислових виробів та матеріалів, виготовлених з використанням дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, відходів та брухту, що містять дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння, а також валютні операції, і які є винними у розкраданні, знищенні, недостачі або наднормативних їх втратах (окрім втрат, що сталися у зв'язку з непередбаченими порушеннями технологічного процесу), якщо вони допущені внаслідок недбалості у роботі, порушення спеціальних правил, інструкцій, визначаються у розмірах:

а) дорогоцінних металів – золото, срібло, платина і метали платинової групи (паладій, іридій, родій, осмій, рутеній) у будь-якому вигляді та стані (сировина, сплави, напівфабрикати, промислові продукти, хімічні сполуки, вироби, відходи, брухт тощо) – у подвійному розмірі вартості цих металів у чистому вигляді за ринковими цінами, що діють на день виявлення завданих збитків;

б) дорогоцінного каміння, крім огранованого – у подвійному розмірі їх вартості за ринковими цінами, що діють на день виявлення завданих збитків;

в) огранованого дорогоцінного каміння, ювелірних та побутових виробів, виготовлених із використанням дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння – у потрібному розмірі їх вартості за ринковими цінами, що діють на день виявлення завданих збитків.

Для підтвердження вартості тих чи інших товарно-матеріальних цінностей комісія повинна мати на увазі, що згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», запаси відображаються в обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею товарно-матеріальних цінностей відніманням від очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Сума, на яку первісна вартість товарно-матеріальних цінностей перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених товарно-матеріальних цінностей списуються на витрати звітного періоду. Суми недостач і витрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду.

РОЗДІЛ 4. ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ

ТЕМА 14. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА

14.1. Теоретичні та методологічні засади облікової політики.

14.2. Основи організації облікової політики на підприємстві.

14.3. Зміни облікової політики та їх відображення у фінансовій звітності.

Вивчення теми дає змогу

отримати знання

- з теоретичних і методологічних основ бухгалтерського обліку;
- організаційної сутності облікової політики;
- з відображення змін облікової політики у фінансовій звітності;

набути навички

- розуміння необхідності формування облікової політики підприємства та її призначення;
- правильного тлумачення і застосування понятійного апарату облікової політики;
- правильного формування облікової політики підприємства;
- розуміння принципів, методів і процедур складання і подання фінансової звітності;
- правильного відображення змін облікової політики у фінансовій звітності.

оволодіти вміннями

- необхідними для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;
- застосовувати основні нормативно-законодавчі, організаційні та методичні положення з формування облікової політики підприємства;
- поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;
- знати основні законодавчі та нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;

-придбати необхідні знання, вміння та навички для подальшого освоєння дисципліни «Бухгалтерський облік» в частині формування облікової політики підприємства та її призначення, а також правильного відображення змін облікової політики у фінансовій звітності.

Ключові слова: автономність, адекватність, безперервність, єдність, історична собівартість, метод бухгалтерського обліку, законність, методика ведення обліку, облікова політика, організація облікової політики, періодичність, послідовність, спосіб ведення облікового процесу, превалювання сутності над формою, принципи, методи і процедури складання і подання фінансової звітності, формування облікової політики.

14.1. Теоретичні та методологічні засади облікової політики

Законодавчими, нормативними та регулюючими документами до даної теми є:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996-XIV (із змінами та доповненнями)

2. Міжнародні стандарти фінансової звітності.

3. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. № 87.

4. П (С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99р. № 137.

П(С)БО 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99р. № 246.

Облік є однією із функцій управління, оскільки він забезпечує достовірною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, зовнішніх та внутрішніх користувачів. Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку розпочинається на підприємстві з формування його облікової політики.

У практиці обліку багатьох держав світу термін «облікова політика» застосовується тривалий час і визначається як сукупність способів ведення обліку підприємством. В Україні можливість його використання з'явилась із введенням у 1993 році Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності, яким передбачалося, що підприємства можуть самостійно встановлювати форму обліку, визначати методи його ведення, розробляти систему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю тощо.

У вітчизняній практиці термін «облікова політика» з'явився на початку 90-х років ХХ століття, а набув офіційного статусу з прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р.

Найбільш ґрунтовно проблеми формування облікової політики розглянуті у працях Ф.Ф. Бутинця, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко, В.Г. Швеця та інших учених.

На сучасному етапі розвитку теоретичних основ облікової науки в економічній літературі зустрічаються різні визначення поняття «облікова політика». Так, облікову політику тлумачать як спосіб ведення облікового процесу; відзначають, що облікова політика – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. В широкому розумінні її можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку).

Облікова політика трактується також як вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з установлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії).

Окрім того, облікову політику підприємства визначають як сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого – складання звітності.

За вимогами Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку № 8, облікова політика – це певні принципи, основи, домовленості, правила та тактика, що застосовуються підприємством для складання та подання фінансових звітів.

Згідно з нормами Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності.

Отже, сутність облікової політики визначається через її складові, які реалізуються на різних рівнях регуляції облікової політики – це **принципи, методи, процедури**.

Принципи бухгалтерського обліку – це базові концепції, які покладені в основу відображення в бухгалтерському обліку та звітності господарської діяльності суб'єкта підприємництва, його активів, доходів, витрат, фінансових результатів, що визначені законодавством.

Відповідно до норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» облікова політика має ґрунтуватися на таких принципах, як:

- **обачність** – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

- **повне висвітлення** – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- **автономність** – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та

зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

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

- **безперервність** – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;

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

- **превалювання сутності над формою** – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- **історична (фактична) собівартість** – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

- **єдиний грошовий вимірник** – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;

- **періодичність** – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

До вимог, яких також слід дотримуватись при формуванні облікової політики, можна віднести такі, як:

- законність (обрані методичні прийоми, способи та процедури ведення бухгалтерського обліку не повинні суперечити чинному законодавству та нормативним документам з обліку);

- адекватність (облікова політика підприємства повинна відповідати особливостям умов його діяльності);

- єдність (облікова політика має бути єдиною для господарюючого суб'єкта незалежно від кількості його підрозділів, філій або дочірніх підприємств).

З теорії бухгалтерського обліку відомо, що *метод бухгалтерського обліку* – це сукупність способів і прийомів для відображення об'єктів обліку з метою обчислення показників, необхідних для управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання.

Складові методу бухгалтерського обліку наведено на рис 14.1.

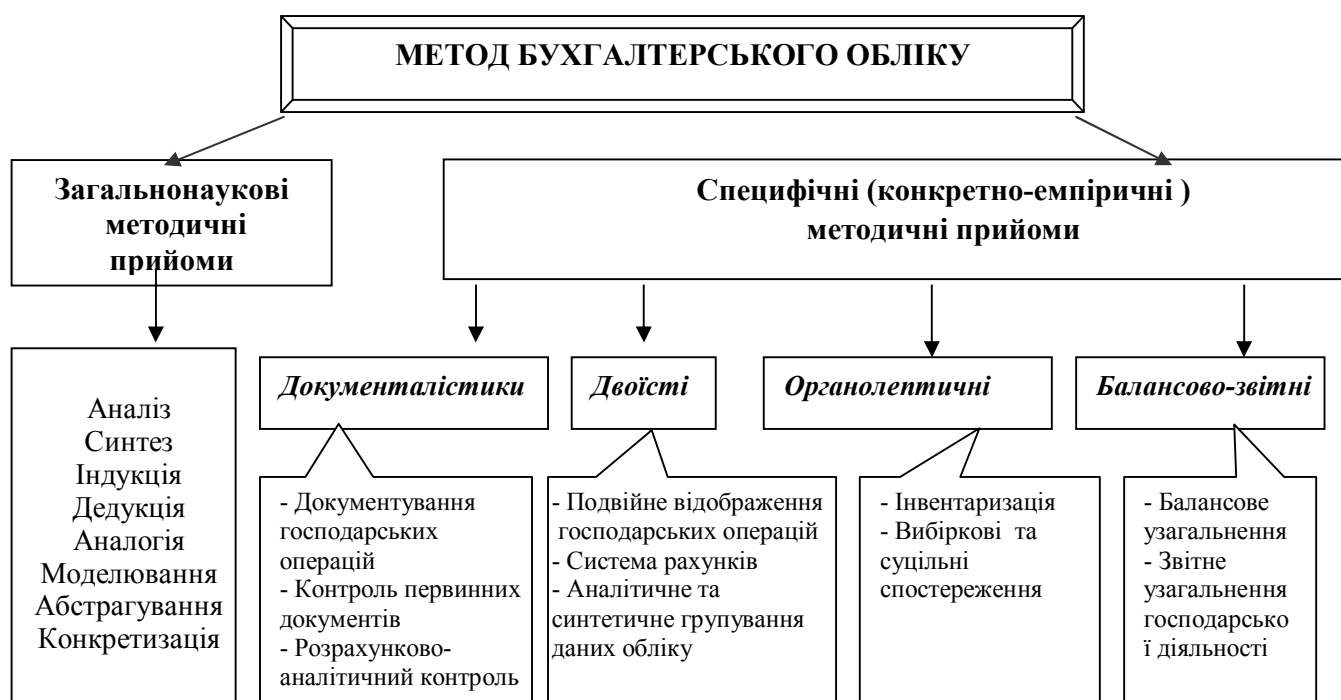


Рис. 14.1. Складові методу бухгалтерського обліку

Методи і процедури бухгалтерського обліку як елементи облікової політики формуються на підставі загальних принципів та інших вимог бухгалтерського обліку. На кожній стадії облікового процесу для розкриття предмета бухгалтерського обліку застосуються особливі облікові методи (табл. 14.1).

Особливість застосування методів обліку на різних стадіях облікового процесу

Стадії облікового процесу	Метод бухгалтерського обліку	
	Методичні способи	Методичні прийоми
1: Спостереження (контроль)	Хронологічне і систематичне спостереження	1: Документування
		2: Інвентаризація
2: Вимірювання	Вимір господарських засобів і процесів	3: Оцінка
		4: Калькуляція
3: Реєстрація	Реєстрація і класифікація облікових даних	5: Рахунки
4: Групування		6: Подвійний запис
5: Узагальнення	Узагальнення облікової інформації	7: Бухгалтерський баланс
		8: Фінансова звітність

У результаті комплексного застосування способів і прийомів бухгалтерського обліку, які визначають методологію обліку, і забезпечується безперервне, суцільне і документально обґрунтоване віддзеркалення в обліку об'єктів, майна і джерел формування.

Методи ведення обліку, способи і прийоми, які дають можливість здійснювати оцінку ресурсів, ведення рахунків синтетичного і аналітичного обліку, порядок нарахування амортизації, визначення об'єму реалізації, доходів, витрат, фінансових результатів тощо, регламентуються на рівні держави двома підходами:

- перший допускає лише єдино можливий варіант;
- другий передбачає альтернативи. В цьому випадку облікова політика на рівні підприємства повинна включати обґрунтування і вибір альтернативних варіантів, оптимальних для цього підприємства.

Процедура, як складова облікової політики, пов'язана з технологією обробки даних та з організацією бухгалтерського обліку.

Однак, з точки зору розкриття сутності облікової політики поняття «процедура» не визначено вимогами Закону України «Про бухгалтерський

облік і фінансову звітність в Україні» та іншими нормативними актами з ведення бухгалтерського обліку.

До облікових процедур відносять форму бухгалтерського обліку, порядок заповнення і підписання первинних документів, правила документообігу, технічні аспекти обробки облікової інформації тощо. У цьому аспекті процедури бухгалтерського обліку можуть визначатися за схемою (рис. 14.2):



Рис. 14.2. Регламентация обліку за обліковими процедурами

Отже, методологічне керівництво системою бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється державою, яка визначає нормативні документи, що містять конкретні рекомендації, перелік правил окремих методик і процедур бухгалтерського обліку. Однак офіційна система не встановлює спосіб ведення бухгалтерського обліку, тому при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб на підставі

теоретичних засад, визначених державою. У цьому контексті доцільно розглядати облікову політику у двох рівнях:

- на макрорівні, як політику державних органів щодо методології бухгалтерського обліку;

- на мікрорівні, як політику бізнес-середовища конкретного підприємства з метою забезпечення надійності фінансової звітності (рис. 14.3).



Рис. 14.3. Рівні облікової політики

Отже, облікова політика визначається на основі законодавчих актів з обліку, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових документів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, та містить у собі певний набір облікових процедур, завдяки яким можливе

поєднання вимог держави і власних потреб підприємства щодо ведення обліку. Але вибір облікової політики залежить цілком від особливостей діяльності кожного конкретного підприємства.

Обов'язковою умовою ефективного формування облікової політики є мета, ради реалізації якої вона здійснюється. Наявність цілей є надзвичайно важливою властивістю управління. Облікову політику можна трактувати, з одного боку, як процес вибору певних варіантів, а з іншого, як інструмент упорядкування, регламентації облікових прийомів і методів.

Вибір тих або інших форм і методів ведення обліку наводить до того, що одні і ті ж факти господарського життя на різних підприємствах можуть інтерпретуватися в бухгалтерському обліку по-різному і, відповідно, по-різному впливати на балансові статті.

Тобто за допомогою облікової політики можна регулювати розмір балансових статей, впливати на показники фінансового стану і навіть оптимізувати оподаткування, іншими словами – ефективно управляти фінансовим станом підприємства, вибираючи ті альтернативи, які дають можливість, з одного боку, з максимальною мірою достовірності відображувати в обліку факти господарської діяльності, а з іншого – впливати на показники фінансового стану.

Недостатнє розуміння цього суб'єктами господарювання є одним з істотних чинників низької ефективності формування облікової політики в практиці ведення обліку вітчизняних підприємств.

Таким чином, головною метою формування облікової політики має бути здобуття максимального сумарного ефекту від діяльності підприємств. Визначення мети облікової політики також повинне включати пріоритети, стратегічні, тактичні та оперативні цілі діяльності підприємств. Під час формування мети облікової політики необхідно враховувати фінансову, інвестиційну, амортизаційну політику конкретного підприємства.

Мета будь-якої діяльності досягається шляхом постановки і вирішення певних завдань.

Основні завдання облікової політики з урахуванням фінансових, управлінських і податкових функцій облікової системи наведені у таблиці 14.2.

Таблиця 14.2

Основні завдання облікової політики

За видами обліку	Зміст завдань облікової політики	Мета вирішення завдань
1	2	3
Фінансовий облік	Забезпечення дотримання єдиних вимог формування фінансової звітності	Оптимізація бізнесу
Управлінський облік	Формування раціональної системи інформаційного забезпечення	Ухвалення управлінських рішень
Податковий облік	Забезпечення дотримання єдиних вимог формування податкової звітності	Оптимізація оподаткування

Для організації процесу формування облікової політики необхідно унаочнити складові облікової політики. Облікова політика, як інструмент управління обліком охоплює теорію, методологію, технологію, організацію обліку.

Складові облікової політики наведені у таблиці 14.3.

Таблиця 14.3

Складові облікової політики

Складові облікової політики	Зміст складових облікової політики
1	2
Теорія облікової політики	Включає: - принципи обліку - наукові положення - конструювання інформаційної системи - визначення методів збору і обробки даних тощо.
Методологія обліку	Передбачає правила: - здобуття первинних даних - оцінки ресурсів - ведення рахунків - обліку ремонтів необоротних активів та нарахування

	амортизації - визначення об'єму доходів, фінансових результатів тощо.
Технологія обробки даних	Включає: - план рахунків - форми обліку - послідовність проходження документів - організацію внутрішнього контролю - порядок ведення реєстрів, облікових відомостей і таблиць - проведення інвентаризації - складання звітів тощо.
Організація обліку	Передбачає визначення: - структури бухгалтерії та розробки робочих інструкцій для працівників бухгалтерії - системи обробки даних - графіків документообігу - внутрішніх стандартів, комунікаційні зв'язки бухгалтерії з іншими відділами і службами тощо.

Правильний вибір облікової політики забезпечує реалізацію на підприємстві в повному обсязі всіх своїх функцій обліково-аналітичною системою. За рахунок забезпечення менеджменту своєчасною релевантною інформацією, приймають виважені управлінські рішення, що дає змогу ефективно пристосовуватись підприємству як до швидких змін навколишнього середовища, так і оперативно реагувати на зміни, що відбуваються в середині виробничої системи, знижувати можливі ризики, а також посилювати свої позиції в конкурентній боротьбі.

Від облікової політики може залежати безпосередньо і прибутковість підприємства. Вибір способу і форми ведення бухгалтерського обліку забезпечує оптимізацію витрат і як наслідок – впливає на результативність господарської діяльності.

Таким чином, облікова політика – це обрана підприємством, з урахуванням установлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та

використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління.

Реалізація продуманої облікової політики суб'єктом господарювання дає змогу забезпечувати користувачів у повному обсязі необхідною обліково-аналітичною інформацією про фінансово-господарську діяльність підприємства.

14.2. Основи організації облікової політики на підприємстві

Формування облікової політики – процес складний, що вимагає від керівника підприємства та головного бухгалтера професійних знань, здатності прогнозувати діяльність підприємства та своєчасно приймати управлінські рішення. Тому визначення особливостей господарювання та факторів впливу на облікову політику є важливим у напрямі вдосконалення організації бухгалтерського обліку на торговельних та виробничих підприємствах, які забезпечують сталий розвиток країни.

Формуючи облікову політику підприємство повинно вибирати такі принципи, методи та процедури обліку, які дозволяють достовірно відобразити фінансовий стан і результати діяльності та забезпечити зіставність фінансових звітів. Звідси головне призначення облікової політики – встановити найбільш вірогідні для конкретного підприємства методи обліку та на їх підставі скласти фінансову звітність, що відповідатиме якісним характеристикам національних стандартів.

Оскільки більшість принципів, методів та процедур складання та подання фінансової звітності передбачено національними стандартами бухгалтерського обліку як безальтернативний варіант, то їх відображення у обліковій політиці не обов'язкове. Вони будуть діяти як безумовний варіант, тому що у нормативних документах передбачено єдиний підхід. А коли нормативно-правові акти пропонують декілька варіантів методів обліку або

принципів оцінки, тоді підприємство самостійно робить вибір та визначає облікову політику.

При формуванні облікової політики одним із головних завдань є зосередження уваги на виділенні тих факторів, які суттєво впливають на функціонування господарчої системи. Для точнішого виявлення ролі окремих факторів їх згруповують за відповідними ознаками. Класифікація має суттєве значення, вона значною мірою визначає методологію, обсяг і зміст облікової політики. Головним при визначенні класифікаційних ознак є взаємодія факторів таких загальних ознак як зовнішнє та внутрішнє середовище (рис. 14.4).



Рис. 14.4. Взаємодія факторів впливу на облікову політику за загальними ознаками

Серед факторів, що впливають на формування облікової політики, найсуттєвішим являється приналежність до галузі економіки або виду діяльності. Від того, до якої галузі чи виду діяльності відноситься конкретне підприємство залежить порядок обліку деяких об'єктів, система податкового та бухгалтерського фінансового обліку.

Формування облікової політики, як правило, проходить декілька етапів. На першому етапі встановлюють предмет облікової політики для конкретного підприємства відповідно до сукупності об'єктів бухгалтерського обліку (фактів господарської діяльності).

На наступному етапі, залежно від складу об'єктів обліку, визначаються конкретні умови, явища і процеси, які впливають на розробку облікової політики.

Третій етап передбачає аналіз загальновизнаних припущень у побудові облікової політики з погляду виявленої на минулому етапі сукупності факторів; при їхній адекватності ці припущення закладаються в основу облікової політики.

Четвертий етап полягає у відборі потенційно придатних для використання підприємством способів ведення бухгалтерського обліку; відбір ведеться зі всього розмаїття теоретично можливих способів, відповідно до прийнятих на минулому етапі припущень і виявлених на другому етапі факторів вибору.

Наступний етап полягає безпосередньо у виборі способів ведення обліку для даного підприємства; вибір здійснюється за допомогою перевірки кожного способу, який було обрано на минулому етапі системою відповідних критеріїв.

На останньому етапі обрана облікова політика дістає відповідне оформлення, щоб відповідати формальним вимогам.

На підприємстві формалізація облікової політики впроваджується через наказ про облікову політику, який після його затвердження набуває статусу юридичного документа. Наказ про облікову політику є основним внутрішнім

документом, яким регулюється організація облікової політики на підприємстві та є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками підприємства.

Чинним законодавством не визначено кількість наказів, на основі яких формується облікова політика і організовується бухгалтерський облік на підприємстві. Тому на великих підприємствах можуть видаватися декілька наказів, один із яких установлює принципи формування облікової політики, а інший – порядок організації бухгалтерського обліку.

Складаючи наказ (розпорядження), слід виходити з того, що в ньому необхідно відображати лише принципи, методи і процедури обліку, право вибору серед яких запропоноване нормами бухгалтерських стандартів. Якщо ж їх чітко прописано в П(С)БО (тобто права вибору в підприємства немає), то їй відображати їх в обліковій політиці немає потреби.

Так, у наказі про облікову політику немає сенсу вказувати, що запаси в обліку відображають за первісною вартістю. Ця імперативна норма, встановлена п. 8 П(С)БО 9 «Запаси», у будь-якому разі має дотримуватися підприємством. Водночас П(С)БО 9 дає право вибрати метод оцінки вибуття запасів. Саме цей вибір і потрібно закріпити в наказі про облікову політику.

Від правильного розроблення наказу (розпорядження, положення) про облікову політику підприємства залежить не лише об'єктивне висвітлення інформації у фінансовій звітності, але і аналіз діяльності підприємства загалом, прийняття рішень в організації роботи підприємства тощо.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або посадової особи відповідно до установчих документів. Розробка облікової політики, як правило, покладається на головного бухгалтера. Але ліпше, коли братиме участь у розробці такого документа буде створена підприємством комісія, до складу якої будуть включатися засновники, головний бухгалтер, економіст, технолог, внутрішній аудитор тощо. Це дасть змогу зробити правильний (об'єктивний) вибір інструментарію облікової політики.

Вдало обрана облікова політика позитивно впливає на діяльність підприємства в цілому, на ефективність його управління, на стратегію розвитку підприємства на тривалу перспективу.

Однак необхідно зауважити, що на сучасному етапі керівництво підприємств не надає належної уваги процесу формування облікової політики. У цьому контексті можна виділити основні недоліки діяльності суб'єктів підприємництва:

- простежується формальний та необґрунтований підхід при складанні наказу про облікову політику;

- у наказі допускається повторення окремих пунктів законодавчих та інших нормативних документів;

- не враховуються внесені зміни та доповнення до діючих національних стандартів бухгалтерського обліку в тексті наказу про облікову політику;

- допускається не структурований зміст наказу про облікову політику (деякі питання організації обліку окремих об'єктів наводяться не в повному обсязі або зовсім не висвітлені);

- не розробляється облікова політика щодо організації обліку, а саме: не наводиться в ній або додатках до неї робочий план рахунків, графік документообігу, перелік облікових реєстрів, що застосовуються на підприємстві тощо;

- не розробляється облікова політика щодо управлінського та податкового обліку.

При розробці облікової політики суб'єкти господарювання зобов'язані враховувати взаємозв'язок та особливі інформаційні трансформації всіх складових системи обліку. З цього приводу можна запропонувати для впровадження на підприємствах уніфіковану (трансформаційну) модель облікової політики, яка наведена в таблицях 14.4, 14.5.

Модель облікової політики суб'єктів господарювання
(організаційний аспект)

№ з/п	Характеристики	Критерії		
		Загальні положення	Організаційна складова	
			Бухгалтерського обліку (фінансового та управлінського)	Податкового обліку
1	2	3	4	5
1	Організаційно-правова форма промислового підприємства. Види діяльності (основні та додаткові) відповідно до статуту. Загальна чисельність працюючих.	+		
2	Форма організації обліку		+	+
3	Форма організаційної побудови фінансової служби. Права й обов'язки працівників бухгалтерії (додаток – посадові інструкції)		+	
4	Чинна нормативна база ведення обліку промислового підприємства		+	+
5	Робочий план рахунків (додатки – таблиця рахунків бухгалтерського обліку, які повинні використовуватися на підприємстві)		+	–
6	Форма обліку (додатки – примірники форм облікових реєстрів, прийнятих до використання з відповідним рівнем аналітичності)		+	+
7	Форми первинних документів (додаток – зразки форм, заповнені згідно з вимогами законодавства).		+	
8	Графік документообігу (додаток – зведені графіки руху документів, сформовані за напрямками обліку)		+	+
9	Форми звітності (додатки – зразки форм бухгалтерської звітності з інструкціями щодо їх заповнення)		+	+
10	Графік складання та подання звітності (додаток – графік руху носіїв облікової інформації підсумкового етапу обліку із зазначенням відповідальних осіб)		+	+
11	Порядок ведення архіву промислового підприємства		+	

12	Перелік посадових осіб, які мають право на отримання, зберігання та видачу товарно-матеріальних цінностей		+	-
13	План заходів щодо проведення інвентаризації (додаток — склад комісії, графік проведення інвентаризації тощо)		+	-

Таблиця 14.5

Модель облікової політики суб'єктів господарювання
(методичний аспект)

№ з/п	Характеристики	Методичні основи	
		Бухгалтерського обліку	Податкового обліку
1	2	3	4
1	Облік необоротних активів, у тому числі:		
	Облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів через:		
	визнання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	→*	+
	класифікацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;	+	←
	оцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (у тому числі, для визначення бази нарахування амортизації)	→	+
	переоцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	+	←
	поліпшення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	↔*	
	встановлення строку корисного використання об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, вибір методів амортизації	+	←
	Облік нематеріальних активів через:		
	визнання нематеріальних активів	→	+
	класифікацію нематеріальних активів	+	←
	оцінки нематеріальних активів (у тому числі, для визначення бази нарахування амортизації)	→	+
	переоцінки нематеріальних активів	+	←
	поліпшення нематеріальних активів	↔	
	- встановлення строку корисного використання нематеріальних активів, вибір методів амортизації	+	←
2	Облік запасів		
	- визнання запасів	→	+

	- методи оцінки запасів (у тому числі, при вибутті)	↔	
	- облік транспортно-заготівельних витрат за кожним видом запасів вести з відкриттям окремого субрахунку (без відкриття окремого субрахунку з включенням їх до вартості запасів) з подальшим розподілом витрат після використання запасів кожного виду	+	-
	Облік витрат		
	- визнання та оцінка витрат	→	+
	- класифікація витрат	+	+
	- затвердити повний перелік та склад статей калькулювання продукції, робіт, послуг (додаток за кожним видом)	+	-
3	- затвердити повний перелік та склад змінних та постійних загально виробничих витрат (додаток). Застосовувати за базу розподілу загально виробничих витрат прями матеріальні витрати (години праці, заробітну плату, обсяги діяльності тощо)	+	-
	- облік за операціями особливого виду, які властиві діяльності підприємства із застосуванням методики, що наводиться у додатку	+	+
	Облік доходів		
4	- визнання та оцінка доходів	→	+
	- класифікація доходів	+	+
	- облік за операціями особливого виду, які властиві діяльності підприємства із застосуванням методики, що наводиться у додатку	+	+
	Суттєвість об'єктів обліку		
5	Суттєвість об'єктів обліку (активів, зобов'язань, власного капіталу, окремих видів доходів і витрат підприємства визначається виходячи з співставлення їх вартості на кінець звітного року з аналогічними об'єктами на активному ринку продукції (товарів, робіт, послуг)	↔	

* **Примітка:** →, ↔ векторна адаптованість методичного забезпечення бухгалтерського (фінансового і управлінського) та податкового обліку.

14.3. Зміни облікової політики та їх відображення у фінансовій звітності

За вимогами П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» один із основоположних принципів підготовки фінансової звітності – принцип послідовності – передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної ним облікової політики. За допомогою цього

принципу досягається відповідність фінансової звітності такій якійській характеристиці, як порівнянність, що в подальшому дає можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди для встановлення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках. Передумовою порівнянності є подання відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

За нормами ст. 4 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" підприємство може змінити облікову політику тільки у виключних випадках, прямо встановлених національними стандартами. Причому перегляд облікової політики має бути обґрунтований, а всі зміни розкрито у фінансовій звітності.

Випадки, коли може бути внесено зміни до облікової політики, наведено в п. 9 П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах», а саме при:

- зміні статутних вимог;
- зміні вимог Міністерства фінансів України.

Перегляд окремих положень облікової політики можливий також за наявності впевненості підприємства в тому, що такі зміни забезпечать більш достовірне відображення подій або господарських операцій у його фінансовій звітності. Одночасно з цим п. 10 П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах» наводить перелік випадків, які не можуть розцінюватися як зміни облікової політики. Так, зміною облікової політики не вважається встановлення облікової політики для подій або операцій, які:

- відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- не відбувалися раніше.

За загальним правилом облікова політика застосовується підприємством до подій та операцій з моменту їх виникнення. Виняток становлять ситуації, коли при внесенні змін до облікової політики неможливо

визначити достовірно суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітнього року.

При такому розвитку подій облікова політика поширюється тільки на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. Теоретично такою датою може бути будь-яка, вибрана підприємством. Однак з практичної точки зору найбільш прийнятним є 1 січня (початок фінансового року), оскільки коригування облікової політики з початку нового звітнього року забезпечить послідовність облікового процесу протягом цього періоду та більшу порівнянність показників фінансової звітності.

Доповнювати ж облікову політику підприємства можуть у будь-який час, а не тільки з початку нового календарного року. Наприклад, якщо підприємство починає діяльність, якою не займалося раніше, то внести поправки до облікової політики у вигляді опису принципів та методів відображення фактів господарського життя, відмінних за суттю від тих, що мали місце раніше, або таких, що виникли вперше, воно має право з такого моменту. Будь-яких коригувань фінансової звітності за минулі періоди це не потребує, оскільки ця подія не є зміною облікової політики.

Зміни та доповнення облікової політики оформляються в тому ж порядку, що і вже прийнята підприємством облікова політика – відповідним розпорядчим документом – наказом (розпорядженням), яким, власне, і коригується базовий наказ (розпорядження) про облікову політику підприємства. У ситуації, коли внесені до облікової політики зміни за обсягом охоплюють більшу частину тексту або суттєво впливають на її зміст, рекомендується розпорядчий документ про облікову політику підприємства повністю викласти в новій редакції.

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів правила п. 12 П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах» вимагають відображати у фінансовій звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітнього року;

- повторного подання порівняльної інформації за попередні звітні періоди.

У міжнародній практиці такий механізм визначено як ретроспективний метод коригування фінансової звітності. При цьому ретроспективне відображення змін полягає в застосуванні новообраної облікової політики до подій та операцій так, неначе така нова облікова політика застосовувалася завжди, а не з моменту її встановлення. Тобто коригування впливає на показники не тільки поточного та майбутніх періодів, а й на показники попередніх звітних періодів.

У випадку, коли суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітнього року достовірно визначити неможливо, здійснюється перспективне відображення змін облікової політики, що полягає в поширенні впливу облікової політики на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. При цьому не здійснюється жодних коригувань показників минулих звітних періодів - ані щодо сальдо нерозподіленого прибутку на початок періоду, ані щодо відображеної в звітності суми чистого прибутку (або збитку), оскільки існуючі залишки на початок звітнього року в цьому випадку не перераховуються, а порівняльна інформація повторно не подається.

У цьому контексті норми п. 22 П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах» зобов'язує у примітках до фінансових звітів розкривати:

- обґрунтування неможливості достовірного визначення суми коригування нерозподіленого прибутку на початок звітнього року;

- недоцільність перерахунку порівняльної інформації про попередні звітні періоди.

Водночас, часто на практиці важко розмежувати перегляд облікової політики та зміни облікових оцінок. За таких обставин прийнята зміна розглядається як зміна облікових оцінок.

Під обліковою оцінкою за правилами П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах» розуміється попередня оцінка, що використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Виходячи з визначення терміна «облікова політика» можна стверджувати, що облікова оцінка є невід'ємною складовою облікової політики підприємства та забезпеченням достовірності фінансової звітності. Проте порядок відображення у фінансовій звітності підприємства змін в облікових оцінках відрізняється від порядку коригування звітності у зв'язку з переглядом облікової політики.

Наслідки зміни облікових оцінок показують у фінансовій звітності в періоді, у якому відбулася така зміна, а також у подальших звітних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди. Це означає, що перегляд облікових оцінок не спричинює коригування нерозподіленого прибутку минулих періодів та необхідності повторного подання порівняльної інформації, оскільки стосується поточного та майбутнього періодів, а вплив таких змін відображається відповідно в поточному та подальших звітних періодах.

Отже, зміни в облікових оцінках не спричиняють ретроспективного перерахунку відповідних показників фінансової звітності.

Для правильного відображення у фінансовій звітності впливу змін необхідно чітко встановити, що відбулося:

- перегляд облікової політики;
- зміна облікових оцінок.

Прикладом неоднозначного тлумачення є зміна методу амортизації необоротного активу: як сприймати таку зміну – розцінювати її як зміну облікової політики, чи відносити до сфери зміни облікової оцінки?

У випадку із зміною методу амортизації необоротних активів процедура вибору методу амортизації повністю відповідає визначенню терміна «облікова політика», а самі методи можна розглядати як складову облікової політики.

Отже, всі зміни, що відбуваються в обліковій політиці, потребують ретроспективного виправлення та розкриття у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії наказу про встановлення і змінення облікової політики.

ТЕМА 15. ФОРМИ І РЕГІСТРИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

15.1. Облікові реєстри та їх роль у бухгалтерському обліку.

15.2. Техніка облікової реєстрації та виправлення помилок.

15.3. Форми бухгалтерського обліку.

15.4. Автоматизована форма обліку.

Вивчення розділу дає змогу.:

отримати знання щодо

- розуміння понять, необхідних для опанування визначеною темою (обліковий реєстр, техніка облікової реєстрації, програмне забезпечення бухгалтерського обліку тощо);

- сутності, необхідності та призначення облікових реєстрів і форм обліку;

- визначення позитивних та негативних рис різних форм обліку;

набути навички:

- щодо оволодіння технікою облікової реєстрації;

- виявлення та виправлення помилок;

- вибору адекватних форм обліку залежно від заданих параметрів підприємств;

оволодіти вміннями:

- необхідними для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;
- застосовувати основні нормативно-законодавчі, організаційні та методичні положення з формування облікової політики підприємства;
- поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;
- знати основні законодавчі та нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;
- придбати необхідні знання для подальшого освоєння дисципліни «Бухгалтерський облік».

Ключові слова: обліковий реєстр, техніка облікової реєстрації, методи виправлення помилок, червоне сторно, додатковий запис, коректурний спосіб, форма обліку, меморіально-ордерна та журнально-ордерна форми обліку, автоматизація облікового процесу, комп'ютерна форма бухгалтерського обліку, програмне забезпечення бухгалтерського обліку.

15.1. Облікові реєстри та їх роль у бухгалтерському обліку

Законодавчі, нормативні та регулюючі документи до теми.

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р., № 996-XIV.
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р., № 291.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р., № 291.

4. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р., № 88.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" від 21 червня 1999 р., № 392/3685.

6. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356.

7. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2011 № 720.

Господарські операції, оформлені первинними документами або носіями, що їх замінюють, відображають у бухгалтерському обліку способом систематизації і накопичення у відповідних регістрах синтетичного і аналітичного обліку. При застосуванні обчислювальної техніки облікові регістри складають у вигляді машинограм на основі машинних носіїв інформації.

В умовах комп'ютеризації змінилося традиційне розуміння «регістр бухгалтерського обліку». Первинна інформація накопичується у базі даних комп'ютерної системи, узагальнюється та систематизується на рахунках, що представлені окремими файлами у комп'ютері. Відтак регістр являє собою вихідну форму аналітичної спрямованості, яку може отримати користувач бухгалтерської програми.

Формування облікових регістрів із застосуванням комп'ютерних програм здійснюється на підставі даних довідників, журналів документів, журналів операцій, журналів проводок тощо.

Облікові регістри – це зведені відомості, що складені за однорідними економічними ознаками господарських операцій у певній послідовності згідно з даними первинних документів або інших носіїв інформації, які їх замінюють.

Процес відображення даних про здійснені господарські операції в облікових реєстрах називається **обліковою реєстрацією**. Облікова реєстрація є другим етапом облікових робіт після складення та опрацювання первинної документації.

Дані облікових реєстрів використовуються для узагальнення інформації, складання бухгалтерської звітності, проведення аудиту й аналізу господарської діяльності підприємства.

Інформація до облікових реєстрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

Підприємства і установи, що складають облікові реєстри на машинозчитуваних носіях, зобов'язані забезпечити технічні засоби для їх відтворення у зручному для читання вигляді.

Перенесення інформації з первинних документів до облікових реєстрів має здійснюватися в міру їх надходження до місця обробки, однак не пізніше терміну, що своєчасно забезпечує інформаційні потреби підприємства, наприклад, нарахування і виплату заробітної плати, складання бухгалтерської та податкової звітності, тощо.

Відповідальність за правильність відображення господарських операцій в облікових реєстрах несуть особи, які склали і підписали ці реєстри.

У бухгалтерському обліку використовують різні за формою, змістом та способом відображення інформації облікові реєстри. Вони поділяються за такими ознаками: за зовнішнім виглядом, видами бухгалтерських записів, обсягом змісту, побудовою.

За **зовнішнім виглядом** бухгалтерські реєстри поділяють на такі групи: бухгалтерські книги, картки, окремі відомості (машинограми).

Бухгалтерські книги – це оправлені аркуші паперу спеціального графлення, у яких містяться дані про наявність господарських засобів, джерела їх формування та господарські процеси, що відображаються на рахунках синтетичного й аналітичного обліку.

Наприклад, касова книга призначена для обліку надходження і виплати готівки в касі; книга депонованих сум для аналітичного обліку невиплаченої (депонованої) заробітної платні; у головній книзі міститься інформація про сальдо й обороти на синтетичних рахунках.

Бухгалтерські книги повинні бути прошнуровані, сторінки у них мають бути пронумеровані. На останній сторінці книги загальна кількість сторінок засвідчується підписами керівника, головного бухгалтера та печаткою підприємства.

Картки – це виготовлені друкарським способом окремі листи паперу, що містять аналітичну інформацію про окремі об'єкти обліку будинки, споруди, матеріали, сировину тощо. Картки зручні у користуванні при веденні обліку на складах готової продукції, матеріалів, запасних частин, при прийнятті та відпуску цінностей на виробництво, в експлуатацію.

У сучасних умовах комп'ютеризації, коли створюються автоматизовані робочі місця і на складах, і в цехах, певну частину робіт облікового характеру виконують ПЕОМ, але повністю відмовитися від використання карток поки що недоцільно. Картки мають такі реквізити: найменування об'єкта обліку, його кодове позначення, номер картки, позначення одиниці виміру; ціна за одиницю, зміст операції, що відображається в картці, сума операції та кількісний вимірник, код синтетичного й аналітичного рахунку тощо.

Окремим видом є картки обліку об'єктів основних засобів – будинків, споруд, устаткування, машин, автомобілів та ін. У цих картках зазначають, крім руху об'єкта обліку, також його власні характеристики – завод-виготовлювач, рік випуску, потужність, гарантійний строк, комплектність тощо.

У сучасних умовах комп'ютеризації і впровадження прогресивних носіїв інформації значного поширення набули електромагнітні картки з штриховими кодами, показники яких зчитуються технічними пристроями і використовуються у електронній пошті, базах даних персональних

електронно-обчислювальних машин для подальшого застосування у бухгалтерському обліку.

Окремі відомості (машинограми) – це окремі таблиці різного формату зі спеціальним графленням: відомості, журнали-ордери, меморіальні ордери, обігові відомості тощо. Вони використовуються для ведення як синтетичного, так і аналітичного обліку. Записи в окремих відомостях здійснюються на підставі первинних документів.

За **видами бухгалтерських записів** облікові реєстри поділяють на хронологічні, систематичні, комбіновані.

Хронологічні реєстри призначені для записів, здійснюються в хронологічній послідовності. Це різноманітні реєстраційні журнали, наприклад, касова книга.

У **систематичних** реєстрах відображаються в певній послідовності і з певним групуванням однорідні за економічним змістом операції. Прикладом систематичного реєстра може бути журнал-ордер №5 з обліку витрат видів діяльності.

Комбінованими називають реєстри, у яких записи роблять одночасно за хронологічним і систематичним порядком. Прикладами можуть бути журнали-ордери №1, в якому ведеться облік касових операцій, №3, де відображається надходження матеріалів і розрахунки з постачальниками, та інше.

За **обсягом змісту** бухгалтерські реєстри поділяють на синтетичні й аналітичні. Синтетичні – це реєстри, у яких створюється інформація синтетичного обліку, в аналітичних – деталізуються показники синтетичного обліку, зокрема виділяються об'єкти обліку в натуральних, трудових і вартісних вимірниках – конкретні найменування основних засобів, матеріалів, розрахунки з окремими контрагентами.

За **побудовою** облікові реєстри поділяють на односторонні, двосторонні, багатографні, шахові.

В **односторонніх** реєстрах, наприклад, у касовій книзі, господарські операції відображаються за дебетом і кредитом відповідного рахунка.

Двосторонні регістри складаються з двох частин: в одній частині подають дані про дебетові обороти на рахунку, у другій – про кредитові обороти на цьому рахунку (картка складського обліку матеріалів).

Характерним прикладом **багатографних** регістрів є головна книга, де дебетова сторона рахунку поділена на декілька граф, кожна з яких визначає відповідний кореспондуючий рахунок.

Шахові облікові регістри побудовані за принципом шахової дошки. Записи в них роблять у клітинці, що є на перетині стовпчика і рядка таблиці відповідно за дебетовим і кредитовим оборотами на взаємозв'язаних рахунках. Відображення оборотів у кореспонденції рахунків забезпечує можливість детального вивчення господарських операцій і посилює контроль за записами.

Шаховій відомості властиві всі характеристики звичайної оборотної відомості. Однак, якщо запис був зроблений у неправильній кореспонденції, то таку помилку у звичайній оборотній відомості визначити важко, тоді як у шаховій її можна виявити відразу. Вміння читати шахову оборотну відомість дає змогу отримати уявлення про характер, обсяг і рівень ефективності роботи підприємства.

Шахова форма є характерною в основному для журналів-ордерів, у першу чергу – для журналу-ордеру №5, у якому ведеться облік витрат за видами діяльності. Використання сучасної обчислювальної техніки сприяло появі нових матеріальних носіїв облікових регістрів багатоцільового застосування –перфокарт, перфострічок, дискет, оптичних і лазерних дисків тощо.

Загальна класифікація регістрів наведена на рис. 15.1.

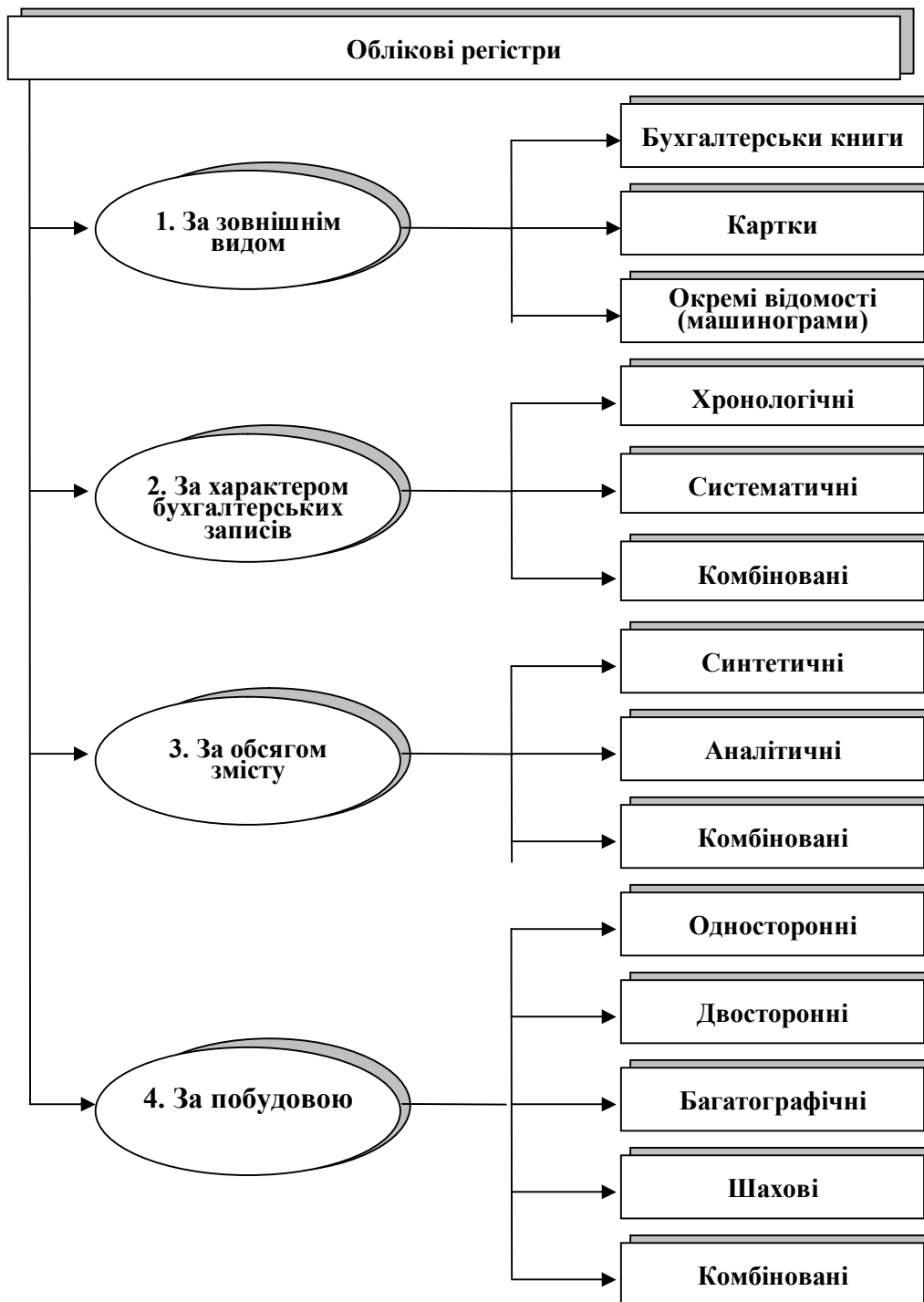


Рис. 15.1. Класифікація облікових реєстрів

15.2. Техніка облікової реєстрації

Загальна послідовність реєстрації.

Облікова реєстрація регламентується положенням про документи та записи у бухгалтерському обліку, планом рахунків бухгалтерського обліку та інструкцією щодо його застосування тощо.

Облікова реєстрація здійснюється в такій послідовності:

1. Первинні документи, що надходять до бухгалтерії, перевіряються за формою, змістом, арифметично.

2. Робляться записи у відповідних регістрах з метою групування первинної інформації за ознакою її однорідності. Так, групування документів про рух матеріалів здійснюється за видами, місцями їх зберігання, джерелами надходження, напрямками використання. Інформація щодо нарахування заробітної плати узагальнюється, відносно окремих працівників, видів діяльності, структурних підрозділів, об'єктів калькулювання собівартості. Аналогічно узагальнюється первинна інформація про рух і стан усіх інших об'єктів обліку.

3. На основі відповідних допоміжних регістрів, у яких здійснюється групування первинної інформації, складаються бухгалтерські проводки. Залежно від прийнятої в підприємстві форми обліку вони робляться або в журналах-ордерах, які складаються за однорідністю господарських операцій і зв'язаних з ними об'єктів обліку в умовах використання журнально-ордерної форми обліку, або в меморіальних ордерах, якщо журнально-ордеру форму не впроваджено.

4. На основі узагальнених даних цих регістрів робляться записи в головну книгу.

Головна книга і відповідні регістри, у яких зроблено узагальнення однорідної інформації, використовуються для складання бухгалтерської та податкової звітності.

Використання комп'ютерних технологій обробки облікової інформації суттєво спрощує послідовність реєстрації:

- у комп'ютер вводяться дані первинних документів про господарські операції з шифрами синтетичних і аналітичних рахунків, видів матеріалів, витрат виробництва, продукції тощо;

- усі інші операції, що пов'язані з групуванням первинної інформації, процесами її обробки, виконуються в автоматизованому режимі згідно з алгоритмами програми.

Виявлення та виправлення помилок

Помилки, що виникають у процесі записів у бухгалтерському обліку, можна поділити за причинами виникнення, значенням і місцем виникнення.

Причинами виникнення виділяють три обставини: стомлення, неухважність працівника, несправність обчислювальної техніки. Для запобігання цим помилкам, зменшення їх кількості треба створювати нормальні умови праці персоналу, підвищувати його кваліфікацію та виховувати сумлінне ставлення до праці, систематично провадити профілактичний огляд обчислювальної техніки.

За **значенням** виділяють два типи помилок: локальні та транзитні. **Локальні** спричиняють скривлення інформації лише у тому документі або реєстрі, де їх допущено, і не призводять до помилок у інших реєстрах. Наприклад, неправильно записана в реєстрі дата або номер документа не зумовлює інші помилки. **Транзитні** автоматично викликають помилки в інших реєстрах. Наприклад, помилка запису числових показників у графах Журнал-Головної книги автоматично призводить до порушення тотожності дебетових і кредитових оборотів.

За **місцем виникнення** виділяють такі групи помилок: у записах (тексті), числових показниках, у фіксації показників аналітичного обліку. **Помилки у записах (тексті)** можуть призводити до складання неправильної бухгалтерської проводки, наприклад, “передані” матеріали, замість “продані” матеріали.

Помилки у числових показниках – найбільш поширений тип помилок у бухгалтерській практиці. Це можливо за таких умов: у числі не дописано нулі, звідси – зменшений підсумок показників; у середині написано або пропущено нулі; пропущено в кінці значущі цифри; значущі цифри пропущено всередині числа; переплутано записи у колонках (грн., коп.);

переставлено цифри в числі. Ці помилки відносяться до **транзитних**, оскільки вони автоматично призводять до помилок у підсумках інших реєстрів.

Помилки у **фіксації даних аналітичних показників** виникають, коли бухгалтер записав суму в дебет чи кредит і забув записати її у кредит або дебет; записав суму в журнал, але не розніс її на рахунках; зафіксовані показники в синтетичних рахунках не знайшли відображення в аналітичних тощо.

Для того, щоб уникнути таких помилок при визначенні загальної суми низки чисел, доцільно спочатку зафіксувати проміжні підсумки, а потім у тій самій послідовності набрати ті ж числа зі знаком мінус. Якщо після цього заключний підсумок дорівнюватиме нулю, то підрахунок виконано правильно. Не рекомендується повторювати підрахунок у зворотній послідовності, бо в цьому випадку повторюються ті ж числові комбінації.

При виявленні нерівності підсумків у дебеті і кредиті вдаються до повторних підрахунків двох або трьох підсумків. Якщо у двох підрахунках числа збігаються, то їх можна вважати правильними, а у числах, які після третього підрахунку мають різні показники, необхідно шукати помилку.

Якщо підсумки не збігаються, то потрібно знайти різницю, яка вказуватиме на величину помилки.

Для виявлення неправильності рознесення показників у різних реєстрах вдаються до пунктирування, “відкриження” чисел. Наприклад, у відомості біля зафіксованої суми проставляють знак √ (“галочку”); потім відшукують цю суму в дебеті кореспондуючого рахунка і позначають на рахунку, що кредитується. Якщо перше пунктирування не дає позитивних результатів, то його повторюють, при цьому проставляють уже “крижик” (W) або поряд проставляють другу “галочку” і так до знаходження помилки.

У бухгалтерському обліку застосовують такі методи їх виправлення: коректурний, додаткових записів, “червоного сторно”.

Коректурний метод полягає у тому, що неправильний запис закреслюється тонкою рисою так, щоб було видно закреслене, поряд пишеться правильна сума та робиться надпис “виправлено”, який засвідчується підписом особи, що зробила виправлення, та проставляється дата виправлення.

Проте коректурний спосіб виправлення помилок в обліку не завжди є ефективним. Його не варто застосовувати там, де уже виведені підсумки, складені бухгалтерські проводки, оскільки це призводить до збільшення кількості виправлень. Зовсім не застосовується коректурний спосіб, коли помилку виявлено в наступному звітному періоді, а бухгалтерський баланс та інші звітні форми вже відіслані за призначенням.

Спосіб **додаткових записів** застосовується у тих випадках, коли бухгалтерська проводка складена правильно, але в меншій сумі, ніж це потрібно. Наприклад, на підприємстві відпущено зі складу на виробництво матеріалів у сумі 1 100 грн. В обліковому реєстрі ця операція записана в сумі 1000 грн. Тобто допущена помилка – зменшена сума операції на 100 грн. У такому разі в реєстрі робиться додатковий аналогічний запис на суму 100 грн.

Додаткові записи використовується при коригуванні планових показників незавершеного виробництва, собівартості виготовленої і реалізованої продукції тощо до рівня їх фактичного значення, коли фактичні показники перевищують планові.

Спосіб **“червоного сторно”** використовується у таких випадках: коли допущена помилка в кореспонденції рахунків, коли записана операція не відбулася, коли відображена в реєстрі сума господарської операції більша, ніж фактичний розмір її виконання.

Спосіб **“червоного сторно”** полягає у тому, що неправильний бухгалтерський запис сторнується (анулюється) складанням такого самого бухгалтерського запису і в тій самій сумі, тільки червоним чорнилом. Після

сторнування робиться правильний запис, виправлення завіряється відповідним підписом (таблиця 15.1).

Таблиця 15.1

Приклад виправлення помилок в обліку

Операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1. Видано гроші у підзвіт на придбання канцелярських товарів	92	301	160
2. Сторнується (червоний запис) неправильна проводка (не можна підзвітні суми списувати зразу на витрати)	92	301	160
3. Видано гроші у підзвіт на придбання канцелярських товарів	372	301	160

На практиці застосовуються також інші способи виправлення помилок (зворотних проводок, перенесення сум тощо), але вони не виправдали себе у зв'язку зі збільшенням підсумку оборотів та штучності змісту бухгалтерських проводок.

Порядок виправлення помилок у документах і регістрах, що створені машинним способом, установлюється відповідно до вказівок щодо організації бухгалтерського обліку в умовах використання обчислювальної техніки.

У документах, якими оформлені касові й банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускається.

Виправлення помилок минулих років оформлюється у місяці виявлення помилки бухгалтерською довідкою, у якій наводиться зміст помилки, сума

та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку, якою виправляється помилка. У місяці складання бухгалтерської довідки її дані записуються до відповідного реєстру бухгалтерського обліку і Головної книги.

У кінці звітного періоду перевірені й виправлені дані в облікових реєстрах підсумовують і заносять в інші облікові реєстри (журнали-ордери, відомості, обігову відомість за синтетичними рахунками, Головну книгу тощо). Такі записи завіряють підписами на реєстрі відповідальних за це осіб. Протягом поточного періоду (року) облікові реєстри зберігаються у поточному архіві в бухгалтерії у спеціальних шафах.

Після закінчення поточного періоду і складання річного звіту вони передаються, як і первинні документи, на збереження до постійного архіву, де вони зберігаються відповідну кількість років. Наприклад, журнали-ордери, відомості, касова книга, Головна книга зберігаються у постійному архіві протягом трьох років. Після закінчення цього періоду та за умови проведення на підприємстві документальної ревізії облікові реєстри можуть бути знищені, про що складається спеціальний акт.

15.3. Форми бухгалтерського обліку

Форма бухгалтерського обліку являє собою систему взаємопов'язаних облікових реєстрів та способів відображення в них фактів господарської діяльності. Форма бухгалтерського обліку характеризується такими основними ознаками:

- наявністю певної сукупності конкретних синтетичних та аналітичних реєстрів;
- способами запису в окремі реєстри, що передбачають можливість реєстрації облікової інформації (хронологічної, систематичної, подвійної, простої, шахової);
- взаємозв'язком окремих реєстрів хронологічного та систематичного запису, синтетичного та аналітичного обліку;

- послідовністю заповнювання реєстрів;
- технічними засобами запису господарських операцій та формування облікової інформації, що визначаються можливістю використання технічних засобів.

У цьому своєму значенні форма бухгалтерського обліку обумовлює технологію облікового процесу. Технологія визначається взаємозв'язком реєстрів та порядком їх обробки, застосуванням технічних засобів, розподілом обов'язків між персоналом бухгалтерії. Зважаючи, що сутність бухгалтерського обліку, його методика втілюється в його формі, велике значення має пошук форм, відповідних сучасним умовам діяльності підприємств.

Прийнята на підприємстві форма обліку має забезпечити відображення господарських операцій, їх хронологічний та систематичний запис, формування інформації для поточного контролю наявності та руху майна, грошових коштів, стану розрахунків, витрат, а також узагальнення інформації про діяльність підприємства та її результати. При тому ці питання мають бути розв'язані при максимальній економії витрат на провадження бухгалтерського обліку, найбільш раціональному розподілі робіт між обліковими працівниками. Методика обліку залишається незмінною, але його форми видозмінюються залежно від конкретних умов, в яких функціонує підприємство.

Система реєстрів господарського обліку виникла майже в самому початку облікової практики, але набула вигляд завершених форм бухгалтерського обліку тільки наприкінці 15 сторіччя.

Виникнення перших форм обліку

Перша з відомих форм обліку – **Староіталійська** – викладена італійським філософом і математиком Лукою Пачолі в 1494 році у “Трактаті про рахунки і записи” і передбачає застосування трьох книг: меморіалу, тобто пам'ятної книги журналу та зошиту, який називався також Головною

або Найголовнішою книгою. В меморіалі фіксувались усі здійснювані господарські операції. Ці записи заміняли первинні документи, які не велись зовсім. Записи одразу робились у меморіал. Журнал був призначений для хронологічної реєстрації операцій із зазначенням дебетованих та кредитованих рахунків. У Головній книзі здійснювався систематичний запис операцій за синтетичними рахунками бухгалтерського обліку. Схема Староіталійської форми обліку наведена на рис. 15.2.



Рис. 15.2. Схема Староіталійської форми обліку

Ця форма обліку забезпечувала створення необхідної облікової інформації на тому етапі розвитку економіки, для якого були характерні невеликі за розмірами і нескладні підприємства та господарства. Вона застосовувалась у торгівлі та дрібному товаровиробництві. Її основними недоліками вважається переписування операцій з одного реєстру в другий, та поєднання синтетичного та аналітичного обліку.

Ці недоліки були ліквідовані у **Новоіталійській формі обліку**, що була описана в 1688 році Ф. Гараті. Вона виключила ведення меморіалу, на відміну від Староіталійської застосовувала первинні документи. На підставі документів господарські операції реєструвались за хронологічним порядком у журналі з відзначенням кореспондуючих синтетичних рахунків. Після реєстрації в журналі господарські операції заносились в Головну книгу за синтетичними рахунками. Водночас велись допоміжні книги за аналітичними

рахунками. Щомісячно складались обігові відомості за синтетичними й аналітичними рахунками, дані яких звірялись.

Отже, ця форма вперше розмежувала синтетичні та аналітичні рахунки, а відповідно синтетичний й аналітичний облік, запровадила первинні документи та обігові відомості.

Її основним недоліком вважається наявність спільного журналу, що перешкоджало розподілу праці, але у тому періоді це не було потрібно. Для того періоду Новоіталійська форма обліку не мала явних недоліків, тому стала основоположною для інших, у тому числі сучасних форм.

Необхідність розподілу праці облікових працівників у зв'язку з розвитком суспільного виробництва та природного зростання обсягів і складності облікових робіт привела до подальшого розвитку італійської форми. Так, у тому ж столітті облік касових операцій почали вести в окремому журналі. Ця форма обліку отримала назву **Розвинутої італійської форми**. Її загальна схема наведена на рис. 15.3.

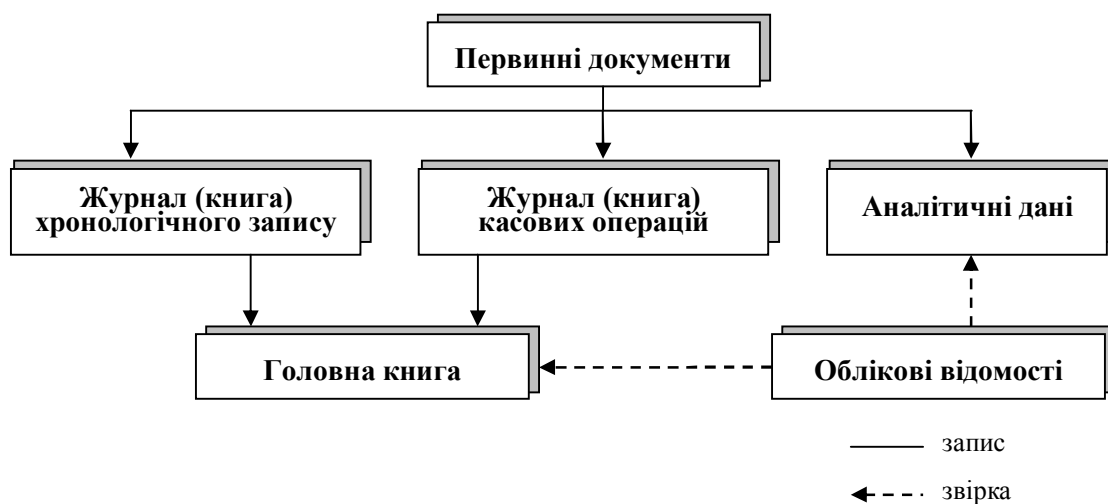


Рис. 15.3. Загальна схема Розвинутої італійської форми обліку

Француз Матьє де ла Порт у 1685 році розробив форму обліку, що передбачає 5 спеціалізованих журналів. Така форма обліку отримала в економічній літературі назву **Французької або Багатожурнальної**.

У 1774 році Ф. Гельвігом була вперше описана **Німецька форма** обліку, яка має схожі ознаки з італійською.

На підставі господарських операцій складались первинні документи та Пам'ятна книга, облік касових операцій вівся окремо у касовій книзі, узагальнення даних обліку здійснювалось складанням Головної книги та балансу. Ця форма мала і деякі особливості: нагромаджувались та систематизувались всі облікові дані, у тому числі і з касових операцій у єдиному зведеному журналі, а підсумки однорідних операцій переносились із нього у Головну книгу. Ця форма була кроком уперед, вона дозволила поглибити систематизацію облікової інформації, крім того застосування зведеного журналу утворило умови для подальшого розподілу праці між обліковими працівниками. Це, в свою чергу, дозволило покращити організацію праці та технологію обліку.

Розвиток форм обліку

Подальший розвиток форм обліку був пов'язаний з поглибленням розподілу облікової праці, виділенням декількох окремих спеціалізованих журналів за обліком конкретних господарських операцій.

У XVIII сторіччі форми бухгалтерського обліку були вже досить складними, але існувала значна кількість малих підприємств, тому розвиток форм обліку відбувається у напрямку максимального спрощення. В результаті у 1797 році з'явилась форма **Журнал – Головна**. Її автором є француз Е. Дегранж.

У цьому реєстрі одночасно велись хронологічний та систематичний записи, він одночасно виконував функції журналу, Головної книзі та обігових відомостей. Ця форма широко використовувалась в Америці і увійшла в економічну літературу під назвами **Журнал – Головна** або **Американська форма обліку**.

У кінці XIX – початку XX сторіччя існували ще декілька форм обліку. Серед них заслуговують особливої уваги шахова та інтегральна форми, оскільки вони мали значний вплив на сучасне становище обліку.

Шахова форма була відкрита в 1889 році Д. Россі. Вона являє собою матричну модель сполучення Головної книги та обігової відомості.

Кредитові обіги рахунків формуються в стовпцях, дебітові – в рядках. Число записів скорочувалося у два рази.

Інтегральна форма обліку, яка описана Ж. Дюмарше у 1914 році, є різновидністю багатожурнальної форми. За цією формою обліку відомості та журнали відкривались за кожним синтетичним рахунком. Причому відомості складались за дебетом рахунків, журнали – за кредитом.

Записи робились у хронологічному порядку, тобто на кожному рахунку поєднувався хронологічний та систематичний облік. Крім того, в журналах і відомостях визначалась взаємна кореспонденція рахунків.

Інакше кажучи, вона повторювалась і у відомості, і в журналі, що сприяло виявленню помилок у записах. При цьому порядку записів Головну книгу складати було не обов'язково.

Схема інтегральної форми обліку наведена на рис. 15.4.

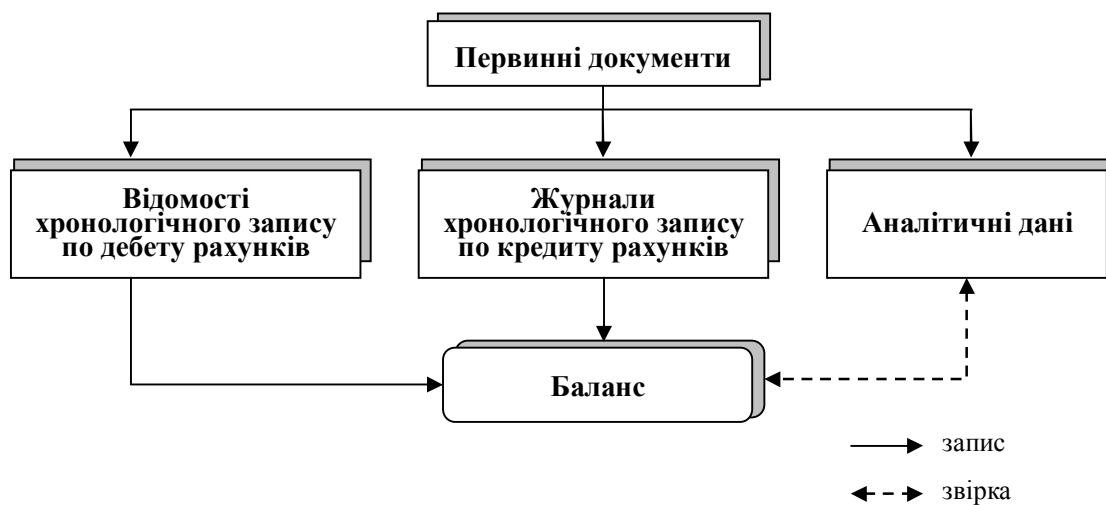


Рис. 15.4. Загальна схема інтегральної форми обліку

Навіть такий (неповний) огляд форм свідчить про те, що система бухгалтерського обліку пройшла довгий шлях розвитку, і сучасні його форми створені на основі попередніх досягнень.

Вітчизняні підприємства нині застосовують (на власний вибір) такі форми (системи) обліку: меморіально-ордерну, журнально-ордерну (журнальну), автоматизовану (комп'ютеризовану), просту та спрощену.

Меморіально-ордерна форма обліку

Ця форма виникла у 1926 році у Росії в результаті розвитку та творчої переробки новоіталійської форми обліку, яка передбачала складання бухгалтерських проводок на кожну операцію в журналі реєстрації.

При меморіально-ордерній формі обліку проводки складались у меморіальних ордерах. Складанням меморіальних ордерів завершувалась обробка первинних документів.

Основними принципами цієї форми обліку є: оформлення бухгалтерських проводок меморіальними ордерами, розподіл хронологічного та систематичного обліку, особлива структура Головної книги, окреме ведення аналітичного обліку.

Сутність та зміст меморіально-ордерної форми наведено нижче. Облікові записи робляться на підставі меморіальних ордерів. Меморіальний ордер – це спеціальний бланк. У кожному меморіальному ордері вказують кореспонденцію рахунків, на яких відображується господарська операція, її зміст та сума.

На підставі меморіальних ордерів робляться записи у Головну книгу. Кожна сторінка Головної книги - це окремий синтетичний рахунок.

Аналітичний облік ведеться окремо, а саме складаються аналітичні реєстри: відомості оплати праці, руху матеріалів, книга касових операцій тощо. На підсумкові дані відомостей, якщо це можливо, складають меморіальні ордери для відображення даних у синтетичному обліку. За даними синтетичного та аналітичного обліку складають обігові відомості, які звіряються. Схема меморіально-ордерної форми обліку наведена на рис.14.5.

До **переваг** меморіально-ордерної форми відносяться: її простота, можливість застосування до різних типів підприємств, посилення контролю записів через звірення у кінці місяця даних синтетичного й аналітичного обліку, а також підсумків Головної книги та реєстраційного журналу, можливість розподілу роботи між обліковими працівниками, придатність до автоматизації синтетичного обліку.

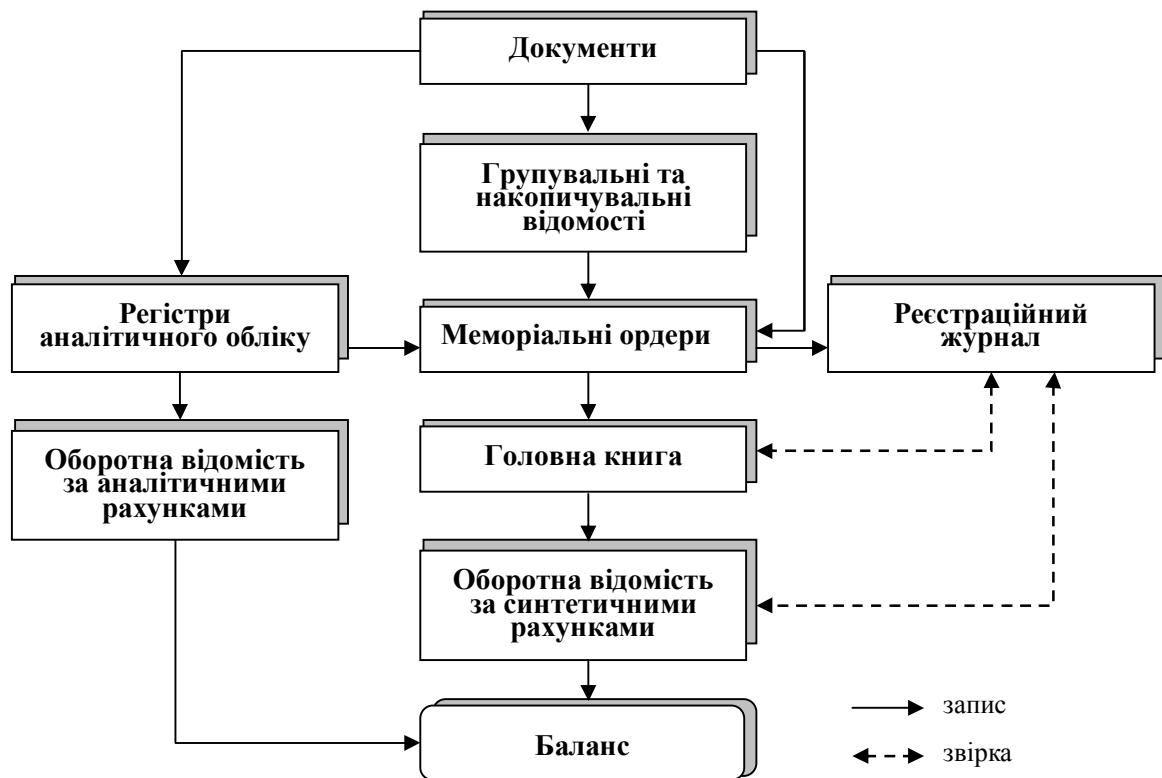


Рис. 2.5. Схема меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Суттєвими **недоліками** меморіально-ордерної форми обліку є: необхідність складення великої кількості меморіальних ордерів, запису одних і тих самих даних у різних облікових реєстрах, велика трудомісткість облікових робіт, слабе пристосування реєстрів до складання звітності, непридатність до потреб оперативного контролю, відсутність достатньої кількості інформації, придатної для проведення аналітичних розрахунків.

Незважаючи на таку кількість недоліків, дана форма обліку розвинулась, навіть, в автоматизованій власній версії. Меморіально-ордерну форму обліку застосовує нині незначна частина підприємств.

Журнально-ордерна форма обліку

Журнально-ордерна форма обліку започаткована у 1946 році, а у промисловості використовувалась з 1950 року, в інших галузях економіки - з 1 січня 1960 року. Прогресивність журналів-ордерів порівняно із меморіальними ордерами в тому, що в ній використаний шаховий принцип побудови облікового реєстра, що сприяло посиленню контрольної функції обліку і значно скорочує кількість записів, які необхідно здійснити

бухгалтеру для отримання синтетичної інформації.

Вона передбачає систематизацію даних первинних документів на бухгалтерських рахунках безпосередньо в регістрах синтетичного та аналітичного обліку. При журнально-ордерній формі обліку поєднуються хронологічний та систематичний записи, які робляться одночасно.

У цій формі основними регістрами синтетичного обліку є журнали-ордери та Головна книга.

Журнали-ордери побудовані за кредитовим принципом: господарські операції в них реєструються шляхом одноразового запису в кредиті відповідного рахунка і деталізації сум, які слід відобразити в дебеті кореспондуючих з ним рахунків.

Журнали-ордери відкриваються або за кредитом одного або декількох близьких за змістом рахунків.

Для посилення контролю записів у журналах-ордерах поряд з відображенням кредитових обігів, одночасно ведуться відомості дебетових обігів, що дає змогу систематизувати в них обіги за синтетичним рахунком.

Аналітичний облік ведеться в окремих регістрах аналітичного обліку – у картках, відомостях, книгах, однак у деяких журналах-ордерах синтетичний облік поєднується з аналітичним. У такому разі обліковий регістр одночасно являє собою журнал-ордер і відомість аналітичного обліку.

Схема журнально-ордерної форми обліку наведена на рис. 15.6.

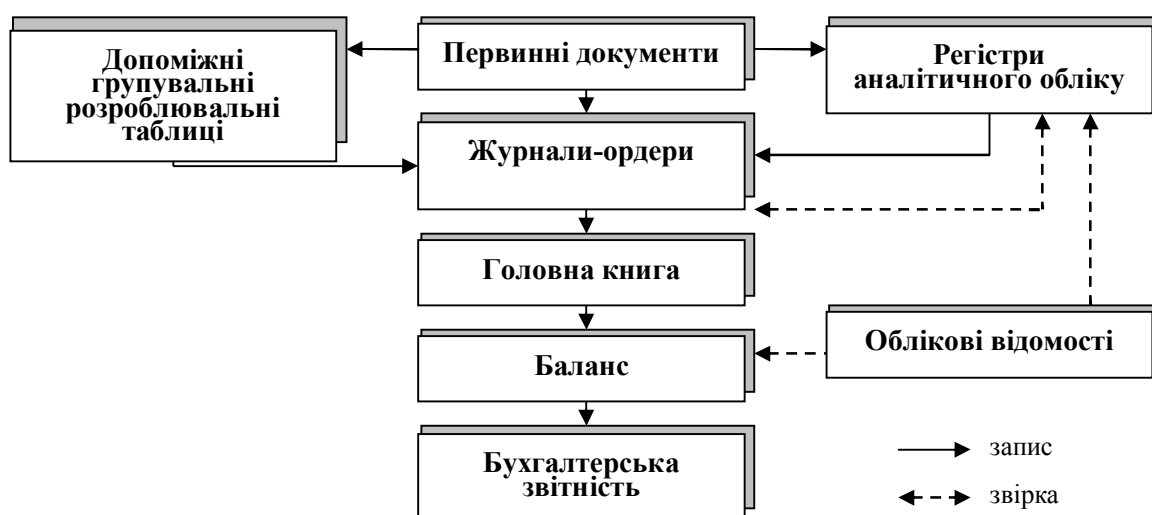


Рис. 15.6. Схема журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Регістри аналітичного обліку побудовані відповідно до вимог управління підприємством, зокрема, контролю його фінансово-господарської діяльності. З метою спрощення записів та забезпечення правильності відображення господарських операцій у журналах-ордерах передбачена типова кореспонденція бухгалтерських рахунків і наведена типова номенклатура статей аналітичного обліку.

Записи в журналі-ордері здійснюються у хронологічному порядку лінійно-позиційним або шаховим способами на підставі безпосередньо первинних документів або підсумків відомостей аналітичного обліку. Для групування даних первинних документів перед записом підсумкових показників в облікові реєстри, а також для оформлення деяких розрахунків, наприклад, зносу основних засобів, відрахувань на страхування тощо, використовуються допоміжні розроблювальні таблиці.

У кінці місяця підсумкові показники журналів-ордерів переносяться до Головної книги, яка відкривається в розрахунку на рік. Вона використовується для узагальнення даних журналів-ордерів за окремими синтетичними рахунками, на яких відображається початкове сальдо кожного звітного періоду, поточні обороти і кінцеве сальдо. На основі Головної книги складається бухгалтерський баланс.

Журнальна форма обліку в Україні з'явилась в кінці 2001 року, коли Міністерство фінансів затвердило 7 нових журналів обліку (за журнально-ордерною формою – 17 журналів-ордерів), 16 відомостей аналітичного і одна – позабалансового обліку (за журнально-ордерною формою – майже 50 відомостей аналітичного обліку). Тобто, журнальна форма обліку – це свого роду вдосконалена журнально-ордерна форма обліку, що є простішою і зручнішою у користуванні за її попередницю і яка побудована вже на базі нового Плану рахунків. Певний час дані форми (Журнальна і журнально-ордерна) співіснували паралельно.

Методичні вказівки передбачають застосування певних реєстрів бухгалтерського обліку (таблиця 15.2).

Таблиця 15.2.

Регістри журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Номери		Найменування та призначення реєстрів	Формат бланка
Журналів	Відомостей		
1	2	3	4
		Облік грошових коштів та грошових документів	
1		Журнал 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33	на 4 сторінках формат А4 x 1,5
	1.1	Відомість за дебетом рахунка 30	
	1.2	Відомість за дебетом рахунка 31	
	1.3	Відомість за дебетом рахунка 33	
		Облік довгострокових та короткострокових позик	на 4 сторінках формат А4
2		Журнал 2 за кредитом рахунків 50, 60	
		Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань	
3		Розділ I Журналу 3. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків і резерву сумнівних боргів (за кредитом рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68)	на 1 сторінці формат А4 x 1,5
		Розділ II Журналу 3. Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових та поточних зобов'язань (за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69)	- " -
	3.1	Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками	А4 x 1,5
	3.2	Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами	- " -
	3.3	Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками	- " -
	3.4	Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів	- " -
	3.5	Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями	- " -
	3.6	Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом	- " -
		Облік необоротних активів та фінансових інвестицій	
4		Розділ I Журналу 4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11,	на 1 сторінці формат А4

		12, 13, 19)	
		Розділ II Журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35)	- " -
	4.1	Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій	- " -
	4.2	Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій	- " -
	4.3	Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів	- " -
		Облік витрат	
5, 5А*		Розділ I Журналу 5 і Журналу 5 А за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 і розділ II Журналу 5 і 5 А за кредитом рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6	на 1 сторінці формат А4 х 1,5
		Розділ III Журналу 5 за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91	на 2 сторінках формат А4 х 1,5
		Розділ III А Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84	- " -
		Розділ III Б Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 39, 65, 66	- " -
		Розділ IV Журналу 5 і Журналу 5 А. Аналітичні дані до рахунка 28 "Товари"	на 1 сторінці формат А4 х 1,5
	5.1	Відомість аналітичного обліку запасів	на розвороті двох сторінок формат А4
6		Облік доходів і результатів діяльності	
		Журнал 6 за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79	на 2 сторінках формат А4
		Розділ II "Аналітичні дані про доходи"	- " -
		Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань	
7		Журнал 7 за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49	на 1 сторінці формат А4
	7.1	Відомість аналітичних даних рахунку 42 "Додатковий капітал"	- " -

7.2	Відомість аналітичних даних рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"	- " -
7.3	Відомість аналітичних даних рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"	- " -
8	Відомість позабалансового обліку	на 1 сторінці формат А4
	Головна книга	аркуш формат А4
	Реєстр депонованої заробітної плати	аркуш формат А5
	Бухгалтерська довідка	на 1 сторінці формат А6
	Аркуш-розшифровка	на 1 сторінці формат А5

Необхідно особливо підкреслити, що журнально-ордерна форма орієнтована на досить великі підприємства із складним характером виробництва, великою кількістю господарських операцій та первинних документів. На невеликих підприємствах з простим характером виробництва немає сенсу використовувати всю сукупність її реєстрів, тому для них вироблено спрощену форму, що цілком забезпечує ведення бухгалтерського обліку в реальних умовах господарської діяльності.

Спрощена форма обліку

У 2011 році затверджено нові Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами призначені для ведення реєстрів бухгалтерського обліку суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат, зокрема відповідають критеріям, що визначені пунктом 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України, та не зареєстровані платниками податку на додану вартість.

Методичні рекомендації визначають систему реєстрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них без застосування подвійного

запису для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва за формою згідно із додатком 2 до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 15.03.2000 за № 161/4382 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2011 № 25).

Систематизація господарських операцій здійснюється в журналах обліку та у разі значного їх обсягу, додатково можуть застосовуватися відомості. Також можуть використовуватися додаткові реєстри (виготовлені самостійно) для узагальнення інформації про господарські операції щодо окремих активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат, підсумкові дані з яких переносяться до відповідних граф журналів. Малі підприємства самостійно обирають періодичність складання реєстрів – місяць або квартал залежно від обсягу господарських операцій.

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає узагальнення інформації про господарські операції у реєстрах бухгалтерського обліку, що наведені у таблиці 15.3.

Таблиця 15.3

Реєстри спрощеної форми бухгалтерського обліку

Найменування реєстру	Складові частини реєстру
01	02
Журнал 1-мс	Облік активів (використовується для складання Балансу (форма № 1-мс)
Журнал 2-мс	Облік капіталу і зобов'язань(використовується для складання Балансу (форма № 1-мс)
Журнал 3-мс	Облік доходів (використовується для складання Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) Спрощеного фінансового звіту)
Журнал 4-мс обліку витрат	Облік витрат
Відомість 1.1-мс	Облік необоротних активів
Відомість 1.2-мс	Облік нарахування амортизації

Відомість 2.1-мс	Облік розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом
Відомість 2.2-мс	Облік розрахунків з працівниками
Відомість 4.1-мс	Облік витрат на ремонт та поліпшення основних засобів

На розвиток форм бухгалтерського обліку впливають такі чинники:

- необхідність широкого розподілу праці між обліковими працівниками;
- необхідність ведення детального аналітичного обліку
- необхідність швидкого одержання результатної інформації.

Прогресивною вважається така форма обліку, яка забезпечує своєчасне одержання необхідної якісної, оперативної інформації, системи показників звітності для прийняття управлінських рішень при мінімальних затратах праці і засобів на ведення обліку. Безумовно в теперішній час вона повинна базуватись на основі впровадження обчислювальної техніки.

Облікову роботу уповільнюють два моменти: арифметичний підрахунок та переписування. У зв'язку з цим говорять про проблему **ажуру** в бухгалтерії.

Ажур – швидкість обробки облікових даних на шляху від реєстрації первинної інформації до формування звітів, або такий стан облікових записів підприємства, при якому вони не відстають від здійснення господарських операцій і дають правильну картину діяльності та фінансового стану підприємства. Господарський ажур – організація документування, при якій складання первинних документів відбувається одночасно зі здійсненням господарських операцій або безпосередньо після їх здійснення.

Технологічний ажур – організація роботи бухгалтерів, при якій первинні документи заносяться у реєстри обліку відразу після їх складання, повного ажуру досягти при паперових формах обліку неможливо.

15.4. Автоматизовані форми бухгалтерського обліку

У даний час мало хто уявляє собі ведення бухгалтерського обліку лише шляхом ручного заповнення величезної кількості необхідних бухгалтерських документів, бланків звітності та первинних форм. Використання комп'ютерів для ведення обліку принципово змінило технологію обробки облікової інформації, побудову облікових реєстрів та їх взаємозв'язок, вимоги до системи контролю відображених даних і в кінцевому підсумку привело до появи нової, автоматизованої форми обліку. Простота рішення комп'ютеризації бухгалтерського обліку досягнута складним шляхом: від комп'ютеризації окремих ділянок облікової праці до встановлення зв'язаних баз даних з метою складання різних форм фінансової, іншої звітності та можливостей обміну інформацією.

Сучасна інформаційна система бухгалтерського обліку може представляти собою, як відокремлену систему, так і бути складовою інших інформаційних систем підприємства, мати доступ до інших систем через електронну мережу. Застосування електронного зв'язку, зокрема, дає змогу підприємству здійснювати подання звітності до державних контролюючих органів в електронному вигляді. Важливою рисою інформаційної системи обліку є можливість не тільки здійснення різноманітних розрахунків та формування необхідної кількості звітів, але і проведення фінансового аналізу діяльності підприємства.

Особливістю комп'ютерних форм бухгалтерського обліку є те, що вони не існують без конкретної комп'ютерної програми. Сучасне програмне забезпечення будується відповідно до вимог, принципів і методів ведення обліку, облікового забезпечення, виходячи із можливостей сучасної техніки. Програмне забезпечення має задовольняти відповідні технічні, управлінські, галузеві, комерційні та ергономічні потреби. Автоматизована форма бухгалтерського обліку інтегрує оперативний, бухгалтерський, статистичний облік у єдину систему.

Комп'ютерні форми обліку реалізуються за допомогою програмних алгоритмів, які формують, як вигляд реєстрів, так і послідовність облікових записів. У базі даних автоматизованої системи забезпечується збереження даних протягом тривалого періоду, що дозволяє зберігати дані по операціях, як поточного звітного періоду, так і попередніх років і забезпечує пошук інформації і можливість проведення коректування. В умовах постійних змін діючого законодавства виробники програмного забезпечення забезпечують роботу щодо підтримки та коригування автоматизованої системи відповідно до законодавчих змін.

Програмне забезпечення дозволяє перевірити повноту, правильність заповнення реєстрів відповідно до нормативних актів. При автоматизованій формі процес введення вхідної інформації проводиться тільки один раз і частково контролюється програмним забезпеченням, решта процесів – складання реєстрів, звітності тощо – проводиться автоматично.

В історії комп'ютерних форм обліку, залежно від технічних засобів, що використовуються, виділяють такі етапи.

1. Використання перфораційних машин.
2. Використання комп'ютерів третього покоління (великих та середніх) і багатотермінальних обчислювальних систем.
3. Використання персональних комп'ютерів та обчислювальних мереж.

Створення і впровадження у практику бухгалтерського обліку електронно-обчислювальної і комп'ютерної техніки сприяло розробленню нових форм бухгалтерського обліку. Їхня сутність полягає в тім, що облікову інформацію записують на машинні носії – магнітні стрічки, магнітні диски тощо. На підставі введених у машини даних автоматично групуються показники синтетичних і аналітичних рахунків, визначається сальдо, складаються обігові відомості, звітність. Вихідна інформація подається у вигляді машинограм, що являють собою машинні реєстри обліку.

Першою машино-орієнтованою формою обліку була **таблично-перфокартна** (рис. 15.9). Вона одержала цю назву через те, що вхідна

інформація вводилась у машину на перфокартах – спеціальних носіях інформації, де дані відображувались шляхом пробивки отворів, а результати обробки, тобто вихідна інформація даних друкувалась у вигляді таблиць. Таблично-перфокартна форма поєднувала традиційно ручну, та нову – обчислювальну обробку даних, оскільки з використанням техніки вирішувались лише окремі облікові задачі.

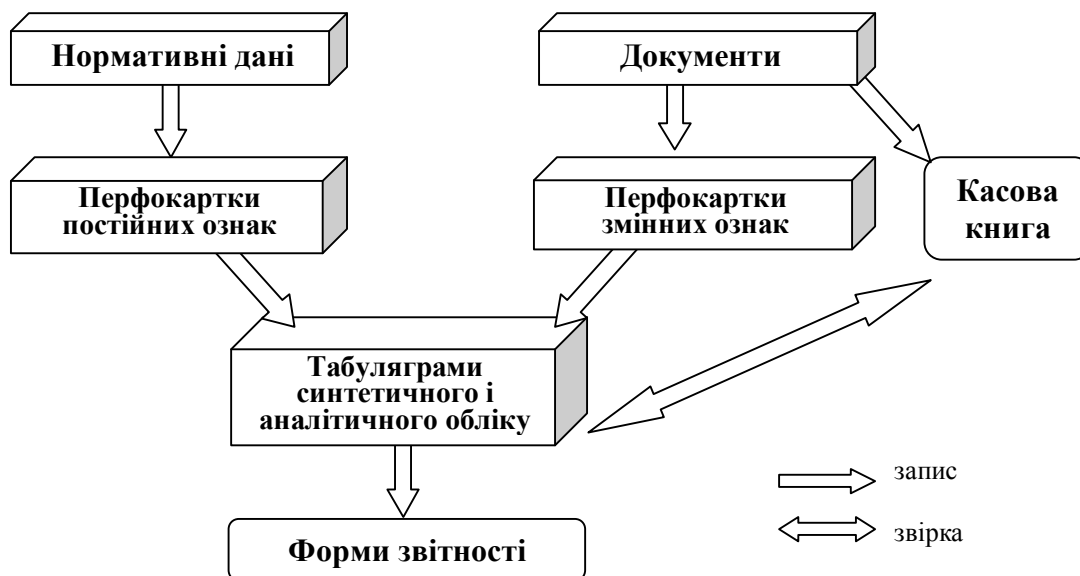


Рис. 15.9. Таблично-перфокарткова форма обліку

Наступним кроком у розвитку автоматизації обліку була **таблично-автоматизована форма бухгалтерського обліку** (рис. 15.10).

Сутність цієї форми полягає в тому, що обробка інформації здійснювалась на обчислювальному центрі в автоматизованому режимі. Первинні документи формувались на паперових носіях або з використанням периферійних технічних засобів збору та передачі інформації, їх дані переносились на машинні носії шляхом перфорації даних, у пам'яті електронно-обчислювальних машин (ЕОМ) зберігається вся нормативно-довідкова інформація – відомості про працівників, номенклатури – цінники і т.п., у результаті роботи програмного забезпечення створюються масиви даних – електронні реєстри

аналітичного та синтетичного обліку про наявність запасів на складі, їх надходження та використання, наявності основних засобів, нараховану заробітну плату тощо. Результатна інформація друкується у машинограмі або подається на екран монітора.

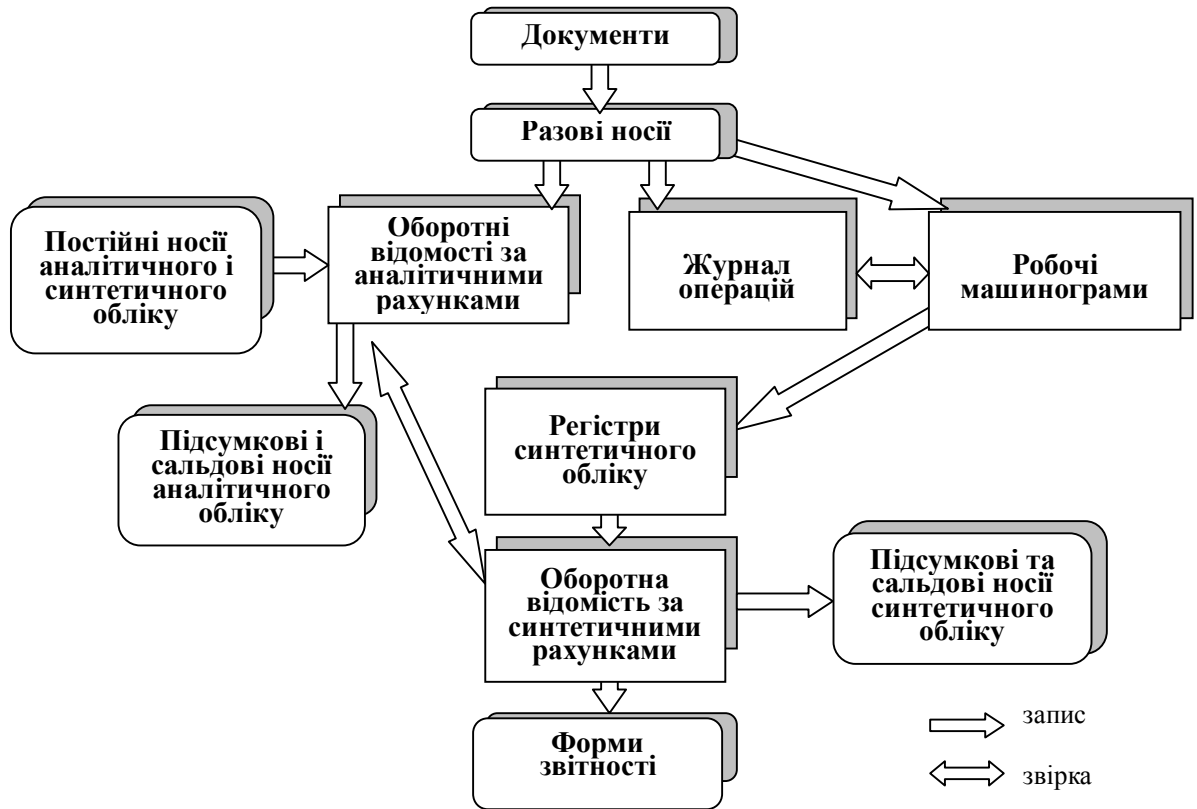


Рис. 15.10. Таблично-автоматизована форма обліку

Ця форма обліку широко використовувалась у 1970-1980 роки, а підсистема бухгалтерського обліку була складовою частиною автоматизованої системи управління підприємством.

Одним із важливих елементів цієї форми було використання системи кодів, які забезпечували одноразовий ввід даних та їх автоматичне багаторазове групування.

До основних її **переваг** необхідно віднести: можливість комплексної автоматизації бухгалтерського обліку, використання технічних засобів збору та реєстрації первинної інформації, використання електронних реєстрів обліку та баз даних.

Основні **недоліки** полягають у тому, що процеси автоматизованої

обробки інформації відокремлені від бухгалтерії, первинні дані фіксуються в основному на паперових документах і їх необхідно переносити на машинні носії шляхом перфорації, що має значну трудомісткість, бухгалтер не є безпосереднім учасником облікового процесу й не може його оперативно контролювати; результатна інформація створюється і подається не достатньо оперативно, значна кількість ручних робіт, які пов'язані з узагальненням даних, складанням звітності тощо.

Застосування персональних ЕОМ суттєво змінило обліковий процес. Бухгалтер працює безпосередньо на комп'ютері в діалоговому режимі: вводить у комп'ютер дані первинних документів (або вони реєструються у місцях формування первинної інформації, а саме у складах, виробничих підрозділах тощо), керує обробкою облікової інформації на комп'ютері шляхом вибору потрібного режиму роботи, отримує результатну інформацію у вигляді друкованих машинограм або відеограм, оперативно контролює господарську діяльність у реальному часі. Таким чином утворюються автоматизовані робочі місця бухгалтерів (АРМБ).

Можливості обчислювальної техніки не лише забезпечують універсальний характер її застосування, виходячи із загальних методологічних підходів організації бухгалтерського обліку, а й дозволяють використовувати програми, налагоджені на конкретне підприємство з урахуванням пропозицій замовника.

Технологічний процес обробки даних при комп'ютерній формі обліку можна поділити на три етапи.

Початковим етапом облікового процесу є збір і реєстрація первинних даних для обробки на комп'ютері. При введенні інформації в комплексній інформаційній системі підприємства користувач складає облікові фрази, за якими формується єдиний електронний обліковий реєстр – **Журнал господарських операцій**, хоча більшість програм для комп'ютеризації бухгалтерського обліку дозволяють перегляд інформації і у вигляді журналів-ордерів, відомостей тощо.

На **другому етапі** проводиться формування на електронних носіях масивів облікових даних: Журналу господарських операцій, структури синтетичних і аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів, постійної інформації. Одночасно здійснюється контроль процесу, обробка інформації, записаної в масивах облікових даних.

Заключним етапом процесу є отримання результатів за звітний період за запитом користувача або у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок із бухгалтерських рахунків або відображення на екрані дисплея потрібної інформації.

Порядок ведення облікових записів при комп'ютерній формі обліку наведено на рис. 15.11.

Сучасна комп'ютерна форма бухгалтерського обліку базується на засобах обчислювальної та комунікаційної техніки. Практичне її застосування залежить від набору технічних засобів і вибору організаційних форм їх використання.



Рис. 15.11. Комп'ютерна форма обліку

Основні технологічні характеристики різних комп'ютерних форм обліку та їх порівняння наведено у таблиці 15.4.

Основні технологічні характеристики різних комп'ютерних форм
обліку

Таблично-перфокарткова і таблично-автоматизована форми обліку	Комп'ютерна форма обліку
Вхідна інформація	
На паперових носіях на магнітних носіях	На електронних носіях на паперових носіях; надходить каналами зв'язку
Введення даних в обчислювальний пристрій чи комп'ютер	
Здійснюється в місцях підготовки даних: • з паперових документів на перфораційні носії з перезаписом на машинні носії, реєстрація одночасно на паперових та магнітних носіях Здійснюється в обчислювальних центрах: • з паперових документів на перфораційні носії або одразу на магнітні носії	Здійснюється на робочих місцях облікових працівників: • з паперових документів, одночасно відбувається реєстрація на електронних та паперових носіях, перезапис з електронних носіїв, передача каналами зв'язку
Контроль і коригування даних	
Здійснюються як самостійні процедури в обчислювальному центрі, при цьому друкуються протоколи помилок та копії помилкових документів. Подальше коригування здійснюється на підставі повідомлень до обчислювального центру	Здійснюється за рахунок програмних методів під час введення даних бухгалтерами
Зберігання інформації	
Зберігається на паперових носіях	Зберігається на електронних та паперових носіях
Обробка даних	
За заданими інструкціями	За заданими в програмах алгоритмами
Формування вихідної інформації	
У вигляді машинограм за регламентом та запитом	У вигляді машинограм, на екрані персонального комп'ютера, за запитом користувача

Для комп'ютерної форми обліку характерно те, що вся інформація аналітичного обліку створюється в грошовому, а якщо це потрібно, і в натуральному виразі. Можуть бути також утворені групування даних за різноманітними синтетичними та аналітичними напрямками та ознаками.

Використання комп'ютерної форми дає змогу знизити трудомісткість робіт, підвищити рівень оперативності, точності, якості облікової інформації. Формування облікової інформації та звітності відбувається у режимі реального часу.

Стосовно автоматизованої форми обліку, щодо її впровадження на практиці, необхідно також відмітити такий **негативний момент**: на підприємствах України в даний час найбільш розповсюдженою є часткова автоматизація бухгалтерського обліку, яка передбачає автоматизацію лише окремих етапів та ділянок облікової роботи. Наприклад, облік заробітної плати, виробничих запасів та ін., які являються найбільш трудомісткими ділянками обліку. За таких умов автоматизації підлягає лише другий етап облікового процесу (автоматизована обробка інформації), а перший (документування господарських операцій) та третій (узагальнення облікової інформації) забезпечується виконанням вручну. Це звичайно впливає на затрати робочого часу бухгалтерів, а також на якість і строки отримання облікової інформації.

Комп'ютерно-комунікаційна форма обліку передбачає ведення обліку за допомогою використання персональних комп'ютерів, об'єднаних у мережу, коли один з комп'ютерів виділяється для зберігання облікової бази даних, а інші використовуються для введення інформації та одержання звітних показників; і для накопичення інформації про господарські факти використовується єдиний хронологічний реєстр.

Основні принципи комп'ютерно-комунікаційної форми обліку:

1. Основою комп'ютерно-комунікаційної форми обліку є електронний обліковий реєстр.

2. Бездокументний збір первинних даних за допомогою периферійних пристроїв та їх передача за допомогою засобів комунікації дистанційними каналами до комп'ютерів є основним способом здійснення документування господарських операцій.

3. Інформацію, яка відображає відхилення за тими або іншими господарськими операціями (наприклад, відхилення від установлених нормативів, планових завдань тощо) можна отримати автоматично за запитом.

4. На підставі вхідних первинних даних, одноразово зафіксованих на електронних носіях інформації, здійснюється інтегрована обробка облікових даних з необхідним рівнем деталізації та оперативності. При цьому використовується єдина інформаційна база даних, що накопичує всю необхідну для системи обліку інформацію.

5. Одноразове введення даних – обліковий запис перетворюється на облікову фразу, призначену для перенесення даних на комп'ютерні носії та їх обробки у комп'ютеризованій системі обліку.

6. Один журнал хронологічного запису – багато реєстрів систематичного запису. За обліковими фразами формується єдиний електронний обліковий реєстр – Журнал господарських операцій, хоча більшість програм для комп'ютеризації бухгалтерського обліку дозволяють перегляд інформації у вигляді журналів-ордерів, відомостей тощо.

7. Один синтетичний рахунок – багато аналітичних рахунків. Кількість рахунків аналітичного обліку залежить від мети, поставленої керівництвом перед обліком, і ніяк не обмежується.

8. Звітна інформація виводиться у визначений строк, а робочу (довідки, звіти для управлінців) у будь-який момент можна одержати за запитом – дані для цих документів одержують шляхом вибірки із Журналу операцій за певними алгоритмами.

Необхідно відмітити, що для комп'ютерно-комунікаційної форми обліку поряд з веденням єдиного облікового реєстру важливого значення

набуває програмне забезпечення (набір алгоритмів) для комп'ютеризації бухгалтерського обліку. Для цієї форми ведення обліку програмне забезпечення має принципове значення внаслідок того, що порядок введення, спосіб і послідовність обробки облікових даних за допомогою комп'ютерів, формування зведених облікових показників повністю залежать від програми, що використовується. Характеристики основних класів бухгалтерського програмного забезпечення наведено у таблиці 15.5.

Таблиця 15.5

Характеристики основних класів бухгалтерського програмного забезпечення

№ з/п	Клас програмного забезпечення	Користувачі	Основні характеристики	Приклади програмних продуктів і фірми-розробники
1	2	3	4	5
1	Домашня бухгалтерія	Фізичні особи	Облік особистих та сімейних коштів	"1С: Деньги" ("1С"), Quicken (Intuit Corp.), MS Money (Microsoft)
2	Міні-бухгалтерія	Бухгалтерія малого підприємства з 1-3 бухгалтерами	Введення й обробка бухгалтерських записів. Роздрукування первинних документів та звітності	"И нфин-бухгалтерия " ("Инфин"), "Финансист" ("Атей"), "Соло для бухгалтера с компьютером" ("Баланс-центр"), "Финансы без проблем" ("Хакере Дизайн"), "Сводный учет финансов" ("Логос"), "Ажур" ("Терцет")
3	Універсальні бухгалтерські системи (міди-бухгалтерія)	Невелика (до 8-10) чисельність персоналу бухгалтерії. Передбачено всі розділи обліку	Потужний аналітичний облік. Кількісний і валютний облік. Облік праці та заробітної плати	"Турбо Бухгалтер 6" ("ДИЦ"), "1С: Бухгалтерия 8.0" ("1С"), "ГРАН-ВУХ", "Гранит-Центр"), "Инотек бухгалтер" ("Инотек ИТ"), "Инфо-Бухгалтер" ("Информатик"), "Главный бухгалтер" ("Паритет-Софт"), "Бухгалтерский учет и расчет баланса" ("Синко"), "Дебет плюс" ("ДИЦ"), FinExpert (IDM)
4	Локальні АРМ	Один працівник	Комплексна реалізація окремих завдань обліку	"1С: Расчет" ("1С"), "Инвентаризация " ("Инфин"), "Торговый склад" ("Компьютер-сервис"), "АиТ: Зарплата", "Зарплата" (Звезда), "Расчет заработной платы" ("Инкософт"), "Зарплата (УТЗП)"

				(НИПИ ста-тинформ), АРМ "ЗАРПЛАТА" ("Электронные деньги"), "Зарплата", "Склад", "Учет МБП", "Банк", "Зарплата", "Таможня" ("Компьютер-Приз"), "Комплекс задач по труду и заработной плате" ("Вызов"), "ZARP" ("АгроИнфоМир"), "WAGES" ("Баланс-Центр")
5	Комплекси пов'язаних АРМ	Бухгалтерія не менше 8 працівників. Чіткий розподіл функцій між працівниками	Комплекс програм. Мережева архітектура. Досить повна реалізація облікових функцій	"Парус" ("Парус"), RS-balance (R-Style Software Lab), "БЭСТ-4" ("Интеллект-Сервис"), GRIMO (GRIMO), "БОСС-компания" (АйТи), "Комплексная система бухгалтерского учета" ("Звезда"), "Тектон" ("Интелгрупп"), "Интегратор" ("Инфософт"), "Монолит — NT" ("Монолит-Инфо")
6	Управлінські системи	Бухгалтерія; управлінці (управлінський та фінансовий облік, завдання фінансового менеджменту)	Управлінський облік. Планування та управління, відкритість та масштабування, адаптивність	"Галактика" ("Галактика"), Platinum (Platinum Software Corporation), "Текон" ("Интелгрупп"), SyteLine, SPTISA, SPFIL (SOCAP), "АККОРД" ("Атлант-Информ"), Scala (Scala), SAP RB (SAP AG)
7	Фінансово-аналітичні системи	Плановик, управлінець, головний бухгалтер, контролер, аудитор	Фінансовий аналіз на основі бухгалтерських даних. Комп'ютеризація завдань зовнішнього і внутрішнього аудиту	"ПІОНІ (Планування, Оптимізація, Податки, Інвестиції)" (GI-consulting), "Інвестор", "Аналітик", "Економічний аналіз і прогноз діяльності підприємства" ("Інек"), "1С: АФС" ("1С"), "Баланс-2 (камеральна перевірка)" ("Овионит")
8	Правові бази даних	Юристи, бухгалтери, фінансисти, економісти.	Упорядкові та довідкові системи, які містять підібрані в тематичному чи хронологічному порядку законодавчі акти з питань податків, бухгалтерського обліку	"Гроссбух", "Бизнес-эксперт", "Сапфир" ("Динай"), Libra (Libra), «Ліга-закон»

Технологічний процес комп'ютеризованого обліку визначається загальними принципами програмування, і у зв'язку з цим елементи форми обліку знаходять своє конкретне втілення в спеціалізованих комп'ютерних програмах.

Основними **можливостями** комп'ютерної обробки даних є:

- відображення господарської діяльності підприємства за допомогою бухгалтерських проводок з можливістю використання типових операцій;
- ведення обліку від первинних документів до складання звітності;
- аналітичний і синтетичний бухгалтерський облік за об'єктами обліку за будь-якими рахунками;
- забезпечення повної відповідності номенклатури об'єктів обліку необхідному рівню узагальнення інформації;
- можливість безпаперового накопичення і передачі первинних облікових даних;
- консолідований і роздільний баланс по декількох підрозділах;
- можливість ведення сумового і кількісно-сумового обліку, балансових і забалансових рахунків;
- паралельне ведення обліку за різними валютами;
- можливість перегляду реєстру проводок документів-підстав;
- автоматичне формування реєстрів обліку на основі первинних документів;
- автоматичний перерахунок Головної книги і залишків із обігами по рахунках;
- можливість введення, коректування документів і проводок за будь-який звітний період;
- гнучке налаштування повноважень (до окремих полів) і зовнішнього вигляду списків об'єктів модуля;
- формування основних бухгалтерських та інших звітів;
- додаткові можливості автоматизації бухгалтерського обліку;

- застосування електронного зв'язку дає змогу підприємству швидше інтегруватися у світове співтовариство;

- експорт даних і формованих звітів у формати Word і Excel, здобуття інформації в графічному вигляді тощо.

Недоліки комп'ютерних форм обліку:

- проблемні питання забезпечення захисту інформації від несанкціонованого втручання;

- юридична доказовість електронних документів;

- можливість втрати чи псування інформації;

- значні витрати під час впровадження автоматизованої форми обліку;

- витрати на постійну підтримку програмного забезпечення;

- імовірність одержання помилок при виконанні операцій обміну обліковою інформацією;

- наявність обізнаного персоналу щодо роботи з програмним забезпеченням.

Перспективи розвитку програм автоматизації:

- застосування новітніх інформаційних технологій;

- реалізація нових можливостей по адаптації програм до потреб кінцевого користувача;

- розвиток механізмів взаємодії з іншими програмами;

- удосконалення методів та засобів документування і підготовки первинної інформації;

- розвиток систем управління документообігом;

- взаємодія із західними системами бухгалтерського обліку;

- забезпечення відповідності систем бухгалтерського обліку і систем оподаткування вимогам законодавства;

- створення нових версій програм, що включають додаткові можливості ведення як фінансового, так і управлінського обліку;

- формування показників звітності підприємства в автоматичному режимі;

- забезпечення відкритості систем
- уніфікація формату обміну інформаційних баз. Вирішити її може створення та підтримка єдиного стандарту обміну інформації на національному рівні.

В умовах сьогодення для українських підприємств є найбільш актуальними концепції комп'ютерних інформаційних систем підприємства, як MRP і ERP. Форми бухгалтерського обліку постійно вдосконалюються. Це зумовлено загальним розвитком народного господарства, ускладненням економічних відносин, зростанням обсягу інформації, що підлягає обліку, удосконаленням практики самого обліку, а також упровадженням високопродуктивної обчислювальної техніки для механізації й автоматизації обчислювальних робіт.

ТЕМА 16. ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ (БУХГАЛТЕРСЬКОЇ) ЗВІТНОСТІ

16.1. Вимоги до фінансової звітності.

16.2. Принципи формування фінансової (бухгалтерської) звітності.

Вивчення розділу дає змогу

отримати знання щодо

- розуміння понять, необхідних для опанування визначеною темою (принципи формування фінансової звітності, статті фінансової звітності, фінансова звітність, форми фінансової звітності тощо);

- сутності, необхідності, призначення та форм фінансової (бухгалтерської) звітності;

набути навички

- щодо вимог, які встановлені до формування фінансової звітності та її показників;

- виявлення та виправлення помилок;
- вибору адекватних форм звітності залежно від заданих параметрів підприємств;
- техніки складання бухгалтерського балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал та приміток до звітів;

оволодіти вміннями

- необхідними для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;
- застосовувати основні нормативно-законодавчі, організаційні та методичні положення з формування фінансової (бухгалтерської) звітності підприємства;
- поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;
- знати основні законодавчі та нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання фінансової звітності в Україні;
- придбати необхідні знання для подальшого засвоєння облікових дисциплін.

Ключові слова: автономність, безперервність, вимоги до фінансової звітності, доречність, достовірність, доцільність інформації, економічні вигоди, елементи фінансової звітності, єдиний грошовий вимірник, історична собівартість, користувачі фінансової звітності, майбутні економічні вигоди, надійність інформації, нарахування та відповідності доходів і витрат, обачність, періодичність, повне висвітлення, послідовність, превалювання змісту над формою, принципи формування фінансової звітності, статті фінансової звітності, фінансова звітність, форми фінансової звітності.

16.1. Вимоги до фінансової звітності

Законодавчі, нормативні та регулюючі документи до теми:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р., №996-XIV.
2. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р., № 87.
3. П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99р., №137.

Відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р., № 996-XIV фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства за звітний період.

Мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності і вимоги до визнання і розкриття її елементів, що визначені в П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

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

Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

До користувачів фінансової звітності відносяться як юридичні, так і фізичні особи, яким для прийняття рішення потрібна інформація про діяльність підприємства. Всіх користувачів можна умовно розділити на зовнішніх і внутрішніх. До **зовнішніх** користувачів належать:

- 1) інвестори;
- 2) акціонери;
- 3) кредитори та постачальники;
- 4) покупці та клієнти;

- 5) податкові органи;
- 6) органи державної статистики;
- 7) інші державні установи.

До **внутрішніх** користувачів належать:

- 1) керівництво підприємства;
- 2) управлінський персонал;
- 3) працівники підприємства;
- 4) профспілкові органи.

Потреби користувачів визначають обсяг інформації (відповідно, і склад фінансової звітності), а також її види та форми. Інформаційні потреби різних користувачів фінансової звітності подано у таблиці (табл. 16.1).

Таблиця 16.1

Інформаційні потреби користувачів звітності

Користувачі звітності	Інформаційні потреби
01	02
Інвестори, власники	Придбання, продаж та володіння цінними паперами. Участь у капіталі підприємства Оцінка якості управління Визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу
Керівництво підприємства	Регулювання діяльності підприємств
Банки, постачальники та інші кредитори	Забезпечення зобов'язань підприємств Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання
Замовники	Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання
Працівники підприємства	Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання. Забезпечення зобов'язань підприємства перед працівниками
Органи державного управління	Формування макроекономічних показників

У п.1. ст.14 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» вказані користувачі, яким підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність, до таких користувачів відносяться:

- а) органи, до сфери управління яких належать підприємства;
- б) трудові колективи (на їх вимогу);
- в) власники (засновники) підприємства.

Зазначеною нормою Закону передбачено також, що “органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства”. У Порядку № 419 конкретно названо також деяких інших користувачів фінансової звітності.

Зокрема, у встановлених законодавством випадках підприємства зобов'язані звітувати перед:

- а) органами державної статистики;
- б) органами Державного казначейства (щодо бюджетних асигнувань, одержаних з державного бюджету);
- в) фінансовими відділами райдержадміністрацій, міськвиконкомів; фінансовими управліннями обласних, Київської і Севастопольської міських держадміністрацій (щодо використання асигнувань, отриманих із місцевих бюджетів).

Форми фінансової звітності перелічено у п.2 ст.11 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Усього їх п'ять:

- Баланс (Ф№1);
- Звіт про фінансові результати (Ф№2);
- Звіт про рух грошових коштів (Ф№3);
- Звіт про власний капітал (Ф№4);
- Примітки до звітів (Ф№5).

Компоненти фінансової звітності відображають різні аспекти господарських операцій і подій за звітний період, відповідну інформацію попереднього звітного періоду та розкриття облікової політики та її змінах,

що робить можливим ретроспективний та перспективний аналіз діяльності підприємства (табл. 16.2).

Таблиця 16.2

Призначення основних компонентів фінансової звітності

Компонент фінансової звітності	Зміст	Використання інформації
01	02	03
Баланс	Наявність економічних ресурсів, які контролюються підприємствами на дату балансу.	Оцінка структури ресурсів підприємства, їх ліквідності та платоспроможності підприємства; прогнозування майбутніх потреб у позиках; оцінка та прогнозування змін в економічних ресурсах, які підприємство, ймовірно, контролюватиме в майбутньому
Звіт про фінансові результати	Доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за звітний період.	Оцінка та прогноз: прибутковості діяльності підприємства; структури доходів та витрат.
Звіт про власний капітал	Зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.	Оцінка та прогноз змін у власному капіталі.
Звіт про рух грошових коштів	Генерування та використання грошових коштів протягом звітного періоду.	Оцінка та прогноз операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства.
Примітки	Обрана облікова політика. Інформація, не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але обов'язкова за П (С) БО. Додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості.	Оцінка та прогноз: облікової політики; ризиків або непевності, які впливають на підприємство, його ресурси та зобов'язання; діяльності підрозділів підприємства, тощо.

Відповідно до статті 13 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і пункту 12 П(С)БО 1 звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжну звітність складають щоквартально або щомісяця наростаючим підсумком з початку

звітнього року, і вона для всіх підприємств включає тільки дві форми – баланс і звіт про фінансові результати.

В окремих випадках звітний період може бути меншим або більшим за рік. Зокрема:

а) перший звітний період щойно створеного підприємства може бути меншим ніж 12 місяців, але не повинен перевищити 15 місяців.

б) звітним періодом підприємства, що ліквідують, є період з початку року до дати прийняття рішення про його ліквідацію. Це передбачено п.3 ст.13 Закону про бухгалтерський облік і п.13 П(С)БО 1.

Згідно з п.21 П(С)БО 1 у кожному фінансовому звіті (залежно від його форми) має бути вказано:

- або дату, станом на яку наведено його показники (баланс);

- або період, який охоплює цей звіт (звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал). Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від основного (календарний рік) або проміжного (квартал, місяць) звітнього періоду, то причини та наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

Відповідно до вимоги ст. 14 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» постановою Кабінету Міністрів України затверджено Порядок № 419, яким визначено порядок і встановлено такі терміни подання фінансової звітності:

а) квартальна (крім зведеної та консолідованої) – не пізніше 25 числа місяця, наступного за звітним;

б) річна – не пізніше 20 лютого року, наступного за звітним.

Якщо дата подання звітності збігається з неробочим (вихідним або святковим днем), термін подання переносять на перший після вихідного робочий день.

Основний елемент форм фінансової звітності – стаття. Кожна стаття відповідає конкретному виду об'єктів обліку (активів, зобов'язань, капіталу,

витрат, доходів тощо). За економічним змістом статті об'єднано в розділи та частини.

В українському варіанті фінансових звітів (на відміну від міжнародної практики, де статті звітів визначають самі підприємства, керуючись при цьому принципами складання фінансової звітності), – найменування статей (показників), а також коди рядків стандартизовано (встановлено відповідними стандартами) і в усіх формах відображено у графах 1 і 2. Решту граф призначено для заповнення показниками підприємства, яке звітує. Причому в різних формах звітності для заповнення призначено різну кількість граф.

Пунктом 10 П(С)БО 1 встановлено певні **критерії**, яким повинна відповідати стаття, для того, щоб була підстава відобразити її у фінансовій звітності. Такими критеріями визначено:

- наявність ймовірності надходження і вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;
- можливість достовірної оцінки статті.

Крім того, фінансові звіти повинні відповідати певним **якісним характеристикам**. Перелік цих характеристик наведено в п.14-17 П(С)БО 1. До них належать:

а) **дохідливість і однозначність** тлумачення (за умови, що користувачі мають достатні знання і зацікавленість у сприйнятті інформації, яка міститься у фінансових звітах);

б) **доречність і достовірність** інформації. При цьому доречною вважають інформацію, яка "...впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому", а достовірною вважають інформацію, яка "...не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності";

в) **порівнянність**, можливість порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди, а також фінансові звіти різних підприємств.

16.2. Принципи формування фінансової (бухгалтерської) звітності

Принципи ведення бухгалтерського (фінансового) обліку у світовій практиці регулюються положеннями (стандартами), які розробляють професійні організації бухгалтерів. При цьому вони мають рекомендаційний характер та ґрунтуються на концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, розроблених Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

В Україні основи системи бухгалтерського обліку закладено у Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та конкретизовано в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Методологічні засади застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку та обліку окремих господарських операцій викладено у відповідних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Загальною умовою складання фінансової звітності у національному обліку є слідування та використання принципів зазначених у П(С)БО 1 до яких належать: обачність, автономність, безперервність, історична собівартість, єдиний грошовий вимірник тощо.

Принцип *обачності* є досить новим для вітчизняного обліку. Сутність його полягає у виборі бухгалтером такого методу оцінки, який дозволяє уникнути заниження у фінансовій звітності витрат і зобов’язань та відповідно завищення активів і доходів.

Сутність принципу *автономності* полягає у тому, що активи, капітал і зобов’язання підприємства повинні розглядатися окремо від активів, капіталу, зобов’язань інших підприємств та окремо від майна, доходів і зобов’язань власників цього підприємства, оскільки бізнес є самостійною, відокремленою від засновника субстанцією.

Принцип *історичної собівартості* означає, що під час оприбуткування на баланс активів їх слід оцінювати, виходячи з витрат на виробництво або придбання, тобто за собівартістю, яка склалася історично.

Решту методів оцінки активів (ринкова вартість, справедлива вартість тощо) варто застосовувати лише у випадках, коли такі витрати неможливо визначити з високим ступенем достовірності або коли оцінка активів за їх історичною собівартістю не відповідає економічній доцільності їх придбання.

Сутність принципу *єдиного грошового вимірника* полягає у тому, що вимірювання й узагальнення всіх операцій, що їх проводять у регістрах бухгалтерського обліку, здійснюються в єдиній грошовій одиниці незалежно від того, скільки видів валют підприємство має у своєму розпорядженні.

Основне завдання принципу *превалювання змісту над формою* полягає у тому, що облік усіх господарських операцій (реєстрацію фактів господарського життя) необхідно здійснювати відповідно до сутності цих операцій та економічної реальності, а не тільки виходячи з їх юридичної форми.

Такий принцип як *безперервність* можна розглядати подвійно: власне як принцип і як умову (припущення). Безперервність полягає у тому, що оцінка активів і зобов'язань здійснюється виходячи з умови, що діяльність підприємства продовжуватиметься необмежено довго і його ліквідація в недалекому майбутньому не очікується.

Принцип *нарахування та відповідності доходів і витрат* полягає в тому, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду та витрати, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей. Інакше кажучи поняття доходів і витрат не потрібно ідентифікувати з грошовими потоками. Цей принцип не є для вітчизняного обліку новим, оскільки уже в процесі обліку ми зіставляємо отримані доходи та понесені на них витрати.

Принцип *періодичності* припускає розподіл діяльності підприємства на певні проміжки часу з метою складання фінансової звітності. Вітчизняний облік передбачає поділ звітності на періодичну (місяць, квартал, півріччя, 9

місяців) та річну. Обов'язкова подача фінансової звітності передбачає квартальні періоди та річну.

Згідно з принципом *повного висвітлення* фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Принцип *послідовності* передбачає постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності.

У міжнародних стандартах фінансової звітності поняття принципів складання фінансової звітності не зустрічається. В основу обліку та звітності покладено такі норми та правила:

1) Два фундаментальні методи (припущення) – метод нарахування та неперервності діяльності.

2) Чотири якісні характеристики фінансової звітності: зрозумілість, доцільність (включаючи суттєвість), надійність (включаючи правдиве представлення, переважання суттєвості над формою, нейтральність, обачність, повноту) та порівнянність.

3) Чотири обмеження доцільності та надійності інформації: своєчасність, баланс між вигодами та затратами, баланс між якісними характеристиками, достовірність та об'єктивне представлення.

ТЕМА 17. ФОРМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇХ СТРУКТУРНІ ОСОБЛИВОСТІ

17.1. Фінансовий звіт (Баланс) підприємства.

17.2. Звіт про фінансові результати.

17.3. Звіт про рух грошових коштів.

17.4. Звіт про власний капітал.

17.5. Примітки до річної фінансової звітності.

Вивчення розділу дає змогу

отримати знання щодо

- розуміння понять, необхідних для опанування визначеною темою (формування статей і структури балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал, приміток до річної фінансової звітності);

- необхідності, призначення, сутності та структури кожної з форм фінансової (бухгалтерської) звітності;

набути навички

- щодо вимог, які встановлені до формування кожної з форм фінансової (бухгалтерської) звітності та її показників;

- виявлення та виправлення помилок;

- вибору адекватних форм і визначення відповідних показників звітності залежно від заданих параметрів підприємств;

- техніки складання бухгалтерського балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал та приміток до звітів;

оволодіти вміннями

- необхідними для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;

-застосовувати основні нормативно-законодавчі, організаційні та методичні положення з формування фінансової (бухгалтерської) звітності підприємства;

-поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;

-знати основні законодавчі та нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання фінансової звітності в Україні;

-придбати необхідні знання для подальшого освоєння облікових дисциплін.

Ключові слова: актив, активи, баланс, види діяльності, вимоги до фінансової звітності, витрати, власний капітал, власні та запозичені джерела формування, господарські засоби, грошові кошти підприємства, доходи, елементи фінансової звітності, зобов'язання, необоротні господарські засоби, оборотні господарські засоби, результат діяльності підприємства, ресурси підприємства, складання балансу, надійність інформації, склад господарських засобів, статті балансу, структура балансу, фінансова звітність, фінансові результати, форма балансу, форми фінансової звітності.

17.1. Фінансовий звіт (Баланс) підприємства

Законодавчі, нормативні та регулюючі документи до теми:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996-XIV.

2. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. № 87.

3. П (С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99р. №137.

Термін "баланс" походить від латинських слів *bis* – двічі і *lanx* – чаша ваг, буквально означає дві чаші та вживається як символ рівноваги, рівності. Цей термін прийнятий в економічній науці, як правило, для позначення

системи інтервальних показників, що характеризують джерела утворення яких-небудь ресурсів і напрямок їхнього використання за визначений період.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" баланс визначено як звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Порядок заповнення першої форми фінансової звітності регулюється положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", де розкриті основні терміни, зміст статей балансу та порядок визнання, оцінка та розкриття статей балансу, а також визначена стандартизована форма звітності. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються до балансів підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності, крім банків і бюджетних установ.

Метою складання балансу є надання користувачам – юридичним і фізичним особам – повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на певну дату. Фінансовий стан підприємства характеризується структурою і якістю його активів, власного капіталу і зобов'язань, а також здатністю відповідати за своїми зобов'язаннями, тобто платоспроможністю.

Засоби в балансі класифікуються за складом, джерелами формування, розміщенням, юридичною приналежністю тощо. Найбільш важливі класифікаційні ознаки господарських засобів: 1) склад (вид); 2) джерела формування. Господарські засоби за складом підрозділяються на необоротні й оборотні, а за джерелами формування – на власні та запозичені.

Форма балансу не має розходжень по галузях і формах власності. Він побудований відповідно до класифікації господарських засобів, тобто складається з двох рівновеликих частин: в одній відображаються засоби за їх складом (основні засоби, виробничі запаси, готова продукція, розрахункові рахунки тощо), а в другій – за джерелами формування (статутний капітал, позички банку тощо).

Елементами балансу, які характеризують фінансовий стан підприємства та зміни у ньому, є: **активи, зобов'язання і власний капітал**.

Структура балансу

Активи	=	Власний капітал і зобов'язання
--------	---	--------------------------------

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

Отже, актив признається в балансі, якщо є імовірність надходження майбутніх економічних вигод на підприємство та актив має вартість, що може бути достовірно визначена.

Активи не признаються в балансі, якщо були здійснені витрати, по котрим надходження майбутніх економічних вигод на підприємство вважається малоімовірним.

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

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

Активи і зобов'язання не підлягають згортанню.

Основне балансове рівняння можна відобразити формулою:

$$\underline{\text{Активи}} = \underline{\text{Капітал}} + \underline{\text{Зобов'язання}}$$

Структура і елементи балансу наведено на рисунку 17.1.

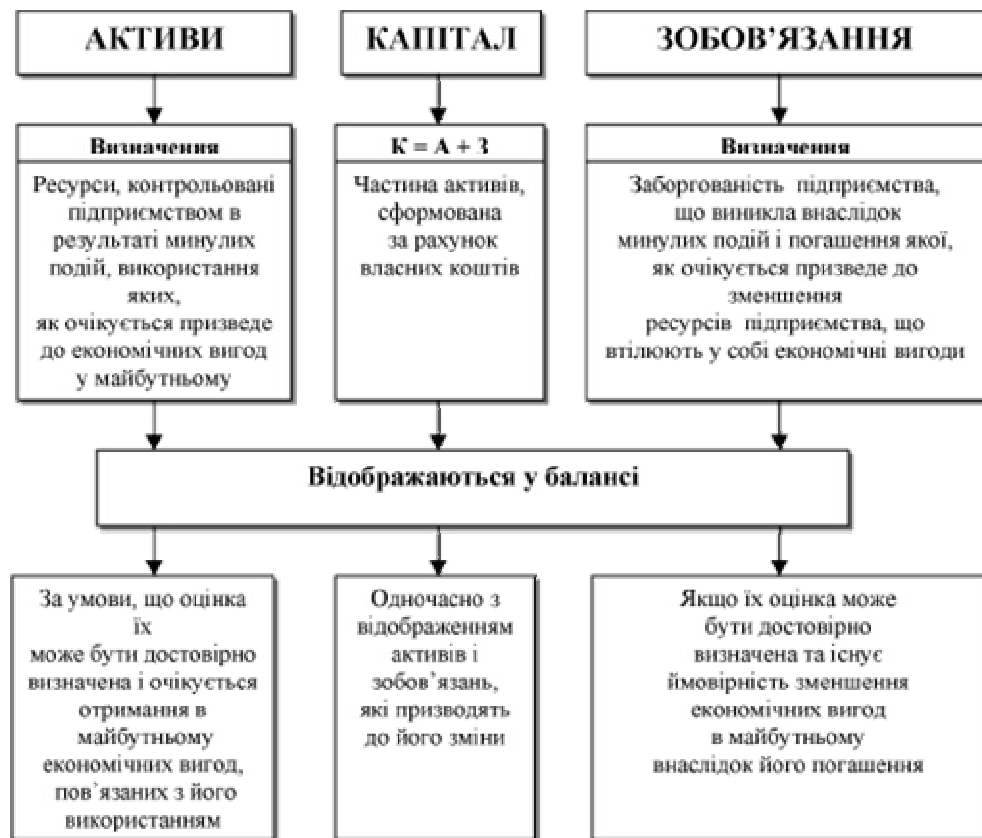


Рис. 17.1. Структура і елементи балансу підприємства

Перша частина балансу називається активом, а друга пасивом. Актив від латинського *activus* – діяльний, діючий; пасив від латинського *passivus* – пасивний, недіяльний. Найважливішою особливістю бухгалтерського балансу є рівність підсумків активу і пасиву, оскільки і в активі, і в пасиві відображаються те саме – господарські засоби організації, але з різних сторін: в активі показується склад засобів, а в пасиві – джерела, за рахунок яких вони сформовані.

Необхідно відзначити, що статті українського балансу розташовані у визначеній послідовності. Принцип побудови статей активу балансу по ліквідності полягає в тім, що всі статті ранжуються, починаючи від найменш ліквідних (Основні засоби), до більш ліквідного (Запаси), і закінчуючи абсолютно ліквідною статтею (Кошти). Статті ж пасиву балансу групуються за ступенем терміновості повернення, і розташовуються по зростаючій терміновості. Порівняння форми звіту Ф№1 за національними та міжнародними стандартами наведено у таблиці 17.1.

Структура балансу за П(С)БО 2 та МСБО 1

АКТИВНА ЧАСТИНА		ПАСИВНА ЧАСТИНА	
<i>П(С)БО 2</i>	<i>МСБО 1</i>	<i>П(С)БО 2</i>	<i>МСБО 1</i>
Актив	Актив	Пасив	Капітал і зобов'язання
1. Необоротні активи	1. Довгострокові активи	1. Власний капітал	1. Власний капітал
2. Оборотні активи	2. Короткострокові активи	2. Забезпечення наступних витрат та платежів	2. Довгострокові зобов'язання
3. Витрати майбутніх періодів		3. Довгострокові зобов'язання	3. Короткострокові зобов'язання
		4. Поточні зобов'язання	
		5. Доходи майбутніх періодів	
АКТИВИ = ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ + ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			

У Балансі для порівняння приводяться показники на початок і кінець звітнього періоду. Для спрощення техніки його складання і зручності користування кожен рядок має свій порядковий номер, по кожній статті вказується код синтетичного рахунка, використовуваного для її заповнення.

17.2. Звіт про фінансові результати

Звіт про фінансові результати – характеризує доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за певний період часу. Мета складання звіту – визначення величини прибутку або збитків підприємства від основної його діяльності. Звіт показує результативність діяльності підприємства і дає інформацію про фактори, що вплинули на цю результативність протягом звітнього періоду. Завдяки Звіту про фінансові

результати можна пов'язати доходи та витрати за звітний період та вирахувати величину чистого прибутку як різницю між цими показниками.

Форма і зміст Звіту про фінансові результати визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 (далі – П(С)БО 3) "Звіт про фінансові результати". Зазначені вимоги стосуються підприємств, організацій, установ і інших юридичних осіб (даті підприємств) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що приводять до збільшення власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок вилучення або розподілу власниками).

За умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, дохід у Звіті про фінансові результати відображають у момент надходження активу або погашення зобов'язання, яке приводить до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників).

За умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у Звіті про фінансові результати в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення чи розподілу власниками).

У Звіті про фінансові результати зіставляються доходи і витрати від здійснення різних видів діяльності підприємства, – операційної, фінансової та інвестиційної.

Результатом діяльності підприємства є чистий прибуток або збиток, який відповідно збільшує або зменшує величину власного капіталу підприємства і відображається у Балансі.

Звіт про фінансові результати складається з трьох розділів, кожний з яких розкриває певний аспект доходів, витрат і фінансових результатів підприємства (табл. 17.2).

Таблиця 17.2

Структура звіту про фінансові результати

	<i>Розділи</i>	<i>Призначення</i>	<i>Види підприємств</i>
<i>Звіт про фінансові результати</i>	I. Фінансові результати	Визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду	Усі (крім кредитних та бюджетних)
	II. Елементи операційних витрат	Кваліфікація операційних витрат звітного періоду за економічними елементами	Усі (крім кредитних та бюджетних)
	III. Розрахунок показників прибутковості акцій	Інформація про прибуток та дивіденди на одну просту акцію, яка знаходилася в обігу	Тільки акціонерні товариства

17.3. Звіт про рух грошових коштів

Звіт про рух грошових коштів складається відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 квітня 1999 № 87. Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період. Звіт складається для оцінки спроможності підприємства накопичувати грошові кошти та їх еквіваленти у процесах здійснення грошових потоків, а також для забезпечення можливості прийняття правильних рішень керівником підприємства і власниками.

Заповнювати форму № 3 можна після того, як складені форма № 1 "Баланс" і форма № 2 "Звіт про фінансові результати". Це пов'язано з тим, що для її складання необхідні деякі показники з перших двох форм звітності.

Для великого підприємства складання форми № 3 — непросте завдання, суть якого полягає в тому, що необхідно знайти зміну грошових коштів за рік (показник зі знаком "+" або "-"), потім додати його до решти (або відняти його від решти) грошових коштів на початок року. Якщо звіт складено правильно, то в результаті повинна вийти сума показників рядків 230 і 240 Балансу на кінець року (гр. 4). Трудність складання форми № 3 полягає ще й у тому, що зміну грошових коштів необхідно розглядати для кожного виду діяльності окремо в різних розділах.

Існує декілька методів складання звіту про рух грошових коштів (прямим чи непрямим). Щодо методології формування даного звіту в Україні, то П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” передбачає складання звіту про рух грошових коштів непрямим методом. Непрямий метод формування Ф№3 має значні переваги з аналітичної точки зору, оскільки розкриває взаємозв’язок отриманого прибутку зі зміною активів підприємства. Недоліком даного методу є неврахування операції прямого обміну (бартерні операції, взаємозаліки), що мають місце в господарській діяльності підприємств, а також відсутність даних щодо реального надходження та видатків грошових коштів у розрізі операційної діяльності.

Рух коштів відображається в звіті про рух грошових коштів у розрізі трьох видів діяльності: операційної (надходження коштів від реалізації продукції (товарів, послуг); надходження коштів за надання права користування активами (оренда, ліцензії тощо); платежі постачальникам тощо), інвестиційної (платежі, пов’язані з придбанням основних засобів і нематеріальних активів; надходження коштів від продажу необоротних активів; надання позик іншим підприємствам; надходження коштів від фінансових інвестицій (дивіденди, відсотки) та фінансової (випуск власного капіталу (акцій); отримання позик та їх погашення; викуп акцій власної емісії; виплата дивідендів).

17.4. Звіт про власний капітал

Зміст і форма Звіту про власний капітал і загальні вимоги до розкриття його статей визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5. Норми цього П(с)БО стосуються підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності крім банків і бюджетних установ.

Метою складання Звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Шаховий принцип побудови Звіту передбачає розміщення по горизонталі джерел утворення власного капіталу, а по вертикалі – статей з відображенням інформації про його зміни (збільшення або зменшення). До джерел власного капіталу відповідно до П(с)БО 5 відносять статутний, пайовий, додатковий вкладений, інший додатковий, резервний капітал, нерозподілений прибуток, неоплачений та вилучений капітал.

Зміст статей звіту про власний капітал наведений у таблиці 17.3.

Таблиця 17.3

Зміст статей звіту про власний капітал

Стаття	Зміст
01	02
Залишок на початок року	Суми власного капіталу, наведені в балансі підприємства відповідно на початок і кінець звітного періоду
Залишок на кінець року	
Зміна облікової політики Виправлення суттєвих помилок Інші зміни	Суми коригувань, передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Як правило, показана у звітності сума прибутку за звітний період та сума нерозподіленого прибутку не змінюється, за винятком деяких ситуацій, коли, наприклад: 1) виявлені суттєві помилки, що призвели до необхідності змінити показники попередніх років, у зв'язку з тим, що наведені раніше дані не можуть вважатися достовірними; 2) відбулась зміна облікової політики. Суму коригування суттєвої помилки, що належить до попередніх періодів, чи таких, що виникли через зміни облікової політики, слід відображати у звіті за статтею «Нерозподілений прибуток («Непокритий збиток»).
Скоригований залишок	Залишок власного капіталу на початок звітного періоду після внесення відповідних коригувань.
Переоцінка активів	Наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших

	активів у порядку, передбаченому відповідними Положеннями (стандартами).
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	Сума чистого прибутку (збитку) зі звіту про фінансові результати
Розподіл прибутку	Наводяться дані, які відображають розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного капіталу, резервного капіталу тощо.
Внески учасників	Наводяться дані про збільшення статутного капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства.
Вилучення капіталу	Наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок виходу учасника, викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин.
Інші зміни в капіталі	Дані про всі інші зміни у власному капіталі підприємства, що не були включені до вищезазначених статей, зокрема, списання невідшкодованих збитків та інші зміни.
Усього зміни в капіталі	Підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума всіх змін протягом звітного року внаслідок переоцінки активів, використання чистого прибутку, вилучення капіталу та інших змін.

За допомогою даного звіту можна прослідити зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду та оцінити (спрогнозувати) зміни у власному капіталі.

17.5. Примітки до річної фінансової звітності

За принципом повного висвітлення фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі. Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до них.

Примітки до фінансових звітів — це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачене відповідними положеннями (стандартами).

Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити дані про:

- а) консолідацію фінансових звітів;
- б) припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
- в) обмеження щодо володіння активами;
- г) участь у спільних підприємствах;
- д) виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування;
- е) переоцінку статей фінансових звітів;
- є) іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Відповідно до П(с)БО 1, Примітки до фінансових звітів за складом поділяються на три компоненти (табл. 17.4).

Таблиця 17.4

Склад Приміток до фінансових звітів

Тип	Зміст примітки	Загальна характеристика
01	02	03
I	Інформація, що стосується облікової політики	Загальні примітки, що описують принципи оцінки і методи обліку тих статей звітності, за якими надається можливість самостійного вибору варіантів оцінки і обліку
II	Інформація, що не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою відповідно до стандартів	Висвітлюються питання, відповіді на які вимагаються безпосередньо стандартами
III	Інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, необхідний для її зрозумілості та доречності	Ця група приміток є найбільш ліберальною. Вона не є обов'язковою. Але в деяких випадках бухгалтер сам зацікавлений у тому, щоб пам'ятати свою позицію.

ТЕМА 18. ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ

18.1. Організація і методологія розробки міжнародних стандартів.

18.2. Розповсюдження міжнародних стандартів фінансової звітності в інших країнах.

18.3. Система бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

18.4. Питання до роздумів та дискусій.

Вивчення розділу дає змогу

отримати знання

про національні та міжнародні стандарти, що регулюють ведення обліку та порядок складання звітності;

щодо особливостей організації системи обліку в Україні та в інших країнах, які застосовують міжнародні стандарти;

стосовно оцінки стану та визначення перспектив розвитку національної системи обліку;

відносно нормативних документів, які регулюють загальні принципи організації обліку та складання звітності в різних країнах.

набути навички

які дозволять у подальшому застосувати концептуальні принципи та загальноприйняті вимоги, що містяться в стандартах з обліку під час описання фактів господарської діяльності, а також при складанні та поданні фінансової звітності зацікавленим користувачам;

оволодіти вміннями

достатніми для подальшого формування необхідних знань з облікових дисциплін.

Ключові слова: міжнародні стандарти фінансової звітності, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Міжнародна федерація

бухгалтерів, фінансова звітність, адаптація, глобалізація, конвергенція, стандартизація, регулювання, реформування, уніфікація, таксономія міжнародних стандартів фінансової звітності.

5.1. Організація і методологія розробки міжнародних стандартів

Законодавчі, нормативні та регулюючі документи до теми:

1. Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18 березня 2004 року № 1629-IV.
2. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706.
3. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р.
4. Міжнародні стандарти фінансової звітності.
5. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Сучасний етап розвитку світового господарства характеризується постійним розширенням зв'язків, які виходять за рамки існуючих географічних кордонів. Відповідне явище в наукових колах у кінці попереднього сторіччя отримало назву «глобалізація». Загальновизнано, що глобалізація – об'єктивний процес, завдяки якому кожна країна має змогу зробити власний внесок та отримати позитивний досвід від інших учасників.

Бухгалтерський облік (рахівництво) як мова бізнесу (економіки) – важливий засіб пізнання, спілкування та впливу не може лишатися осторонь тих процесів, що відбуваються в планетарному масштабі. На різних етапах історичного розвитку суспільства система обліку виконувала покладені на неї завдання доступними для певного періоду засобами. Між цим, спільним для різних періодів є фіксація фактів (явищ, процесів), що відбулися, для

певного господаря, а з розвитком ринкових відносин, для різних власників (інвесторів), які знаходяться іноді й поза межами країни.

Наявність у кожній державі власної законодавчої бази щодо ведення бухгалтерського обліку, з одного боку, та намагання інвестора зрозуміти особливості ведення обліку на тому підприємстві в яке вкладені його кошти, з іншого, поставило перед світовою спільнотою завдання – створити орган, який би регулював ведення обліку в міжнародному масштабі. Рішення було успішно знайдено за допомогою створення: у Брюсселі – Бюро, що займалося розробкою рекомендацій з узгодження бухгалтерського обліку в країнах ЄС в вигляді директив, а згодом у Лондоні – Комітету, який займався створенням рекомендацій у формі міжнародних стандартів.

Отже, питання невідповідності національних систем обліку робить актуальною проблему уніфікації бухгалтерського обліку. Дані аспекти широко обговорюються в економічній літературі [8-15 та ін.], здобутки вказаних авторів дали змогу узагальнити матеріал для написання відповідного розділу підручника.

В існуючих умовах проблема уніфікації може бути вирішена за допомогою декількох підходів:

гармонізації обліку – дотримання принципів під час ведення обліку та складання звітності зрозумілих для країн-членів об'єднання. До речі, гармонізація залишає для кожної країни право мати власні моделі організації обліку та пакет необхідних нормативно-правових актів;

стандартизації обліку – застосування чітко визначених нормативних актів, якими встановлені єдині правила регулювання обліку та складання звітності.

Початком процесу стандартизації справедливо можна вважати 1904 рік, коли в Сент-Луїсі (США) відбувся I Міжнародний конгрес бухгалтерів.

До Другої світової війни було проведено ще чотири конгреси:

- в Амстердамі – 1926 р.;
- у Нью-Йорку – 1929 р.;

- у Лондоні – 1933 р.;
- у Берліні – 1938 р.

На першому післявоєнному конгресі в Лондоні в 1952 р. було прийнято рішення – про проведення конгресів кожні 5 років. Відповідні зустрічі відбулися: в Амстердамі – 1957 р., у Нью-Йорку – 1962 р., у Парижі – 1967 р., у Сіднеї – 1972 р., у Мюнхені – 1977 р., у Мехіко – 1982 р., у Токіо – 1987 р., у Вашингтоні – 1992 р., у Парижі – 1997 р. тощо.

Серед найбільш визначних подій можна згадати створення в 1972 році в Сіднеї – Міжнародного координаційного комітету з розвитку бухгалтерської професії (далі – МККРБП). На наступному зібранні в 1977 році в Мюнхені відповідний орган перетворено в Міжнародну федерацію бухгалтерів (далі – МФБ). Сьогодні до МФБ входять 164 дійсних та асоційованих членів з 125 країн світу, що представляють близько 2,5 млн. бухгалтерів. Діяльність МФБ здійснюється через відповідні комітети з освіти, професійної етики, фінансового та управлінського обліку тощо.

Створення 29 червня 1973 року Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – КМСБО) зі штаб-квартирою в Лондоні. Комітет створено відповідно до договору, який укладено професійними організаціями бухгалтерів 10 країн – Австралії, Великобританії, Ірландії, Франції, Нідерландів, Німеччини, Мексики, Канади, США та Японії, з метою забезпечення стандартизації бухгалтерського обліку.

Отже, основним завданням КМСБО було формулювання, видання та вдосконалення стандартів бухгалтерського обліку, яких необхідно дотримуватися при складанні фінансових звітів, а також сприяння прийняттю та виконанню їх у всіх країнах. За 27 років своєї діяльності КМСБО було видано 41 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (далі – МСБО), з яких чинні 33 стандарти.

У період з 1983 до 2000 роки членами КМСБО були всі професійні організації бухгалтерів, які входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів.

У травні 2000 року був прийнятий новий статут, згідно з яким індивідуальне членство було скасовано, а Комітет перейменовано на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – РМСБО). До складу Ради входять особи, що готують і використовують фінансову звітність, аудитори й науковці, усього 14 членів, 12 з яких працюють на постійній основі. Члени РМСБО призначаються на строк від 3 до 5 років.

Відповідно до нового статуту цілями діяльності РМСБО (International Accounting Standards Board – IASB) є:

- розробка єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів бухгалтерського обліку, які мають обов'язкову силу, згідно з яким у фінансовій звітності має розкриватися якісна, прозора та співставна інформація для того, щоб учасники фондових ринків та інші користувачі мали можливість приймати обґрунтовані економічні рішення;
- розповсюдження та забезпечення суворого дотримання цих стандартів;
- забезпечення максимального зближення (конвергенції) національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, виходячи з найбільш оптимального рішення питань бухгалтерського обліку та звітності.

Як бачимо нові цілі, порівняно з попередніми, орієнтовані на практичне застосування міжнародних стандартів та максимальне зближення з національними обліковими системами.

Оскільки стандарти в основному визначають методи оцінки та підходи до складання звітності, тому в 2001 році РМСБО було прийнято рішення про перейменування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards – IAS) на Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards – IFRS) – надалі МСФЗ.

Для розуміння та практичного застосування стандартів важливе значення має Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів, у яку закладені основні концепції на яких ґрунтується складання та подання фінансової звітності зовнішнім користувачам. Структурно відповідний

документ складається зі: вступу, мети фінансових звітів, загальноприйнятих припущень, елементів фінансових звітів й особливостей їхнього визнання, оцінки елементів фінансових звітів, концепції капіталу та збереження капіталу.

Між цим, слід мати на увазі, що Концептуальна основа не входить до складу самих міжнародних стандартів. У разі виникнення протиріч між Концептуальною основою та окремим стандартом прерогатива залишається за МСФЗ. З метою оперативного реагування на відповідні проблеми РМСБО видає тлумачення відповідних стандартів та Концептуальної основи.

Підводячи підсумок, доречно констатувати, на сучасному етапі гармонізація світової системи обліку досягається за допомогою використання: Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів фінансової звітності та Тлумачень, які видаються Комітетом з тлумачення міжнародної фінансової звітності. Відповідні регулюючі документи наведені в табл. 18.1.

Таблиця 18.1

Перелік Міжнародних стандартів фінансової звітності

[http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408]

Документ		Дата введення в дію
Номер	Назва	
1	2	3
Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS)		
МСФЗ 1	Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності	01.01.2004
МСФЗ 2	Виплати на основі акцій	01.01.2005
МСФЗ 3	Об'єднання бізнесу	01.01.2005
МСФЗ 4	Страхові контракти	01.01.2005
МСФЗ 5	Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність	01.01.2005
МСФЗ 6	Розвідка та оцінка запасів корисних копалин	01.01.2006
МСФЗ 7	Фінансові інструменти: розкриття інформації	01.01.2007
МСФЗ 8	Операційні сегменти	01.01.2009
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS)		
МСБО 1	Подання фінансових звітів	01.01.1975
МСБО 2	Запаси	01.01.1976
МСБО 7	Звіт про рух грошових коштів	01.01.1979
МСБО 8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки	01.01.1979
МСБО 10	Події після звітної дати	01.01.1980
МСБО 11	Будівельні контракти	01.01.1980
МСБО 12	Податки на прибуток	01.01.1981
МСБО 16	Основні засоби	01.01.1983

МСБО 17	Оренда	01.01.1984
МСБО 18	Дохід	01.01.1984
МСБО 19	Виплати працівникам	01.01.1984
МСБО 20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу	01.01.1984
МСБО 21	Вплив змін валютних курсів	01.01.1985
МСБО 23	Витрати на позики	01.01.1986
МСБО 24	Розкриття інформації про зв'язані сторони	01.01.1986
МСБО 26	Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення	01.01.1988
МСБО 27	Консолідовані та окремі фінансові звіти	01.01.1990
МСБО 28	Інвестиції в асоційовані підприємства	01.01.1990
МСБО 29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	01.01.1990
МСБО 31	Частки в спільних підприємствах	01.01.1992
МСБО 32	Фінансові інструменти: розкриття й подання інформації	01.01.1996
МСБО 33	Прибуток на акцію	01.01.1998
МСБО 34	Проміжна фінансова звітність	01.01.1999
МСБО 36	Зменшення корисності активів	01.01.1999
МСБО 37	Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	01.07.1999
МСБО 38	Нематеріальні активи	01.07.1999
МСБО 39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка	01.01.2001
МСБО 40	Інвестиційна нерухомість	01.01.2001
МСБО 41	Сільське господарство	01.01.2003
Тлумачення Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRIC)		
КТМФЗ 1	Зміни в існуючих зобов'язаннях за виведенням з експлуатації, відновленням та подібних зобов'язаннях	01.09.2004
КТМФЗ 2	Частки членів кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти	01.01.2005
КТМФЗ 4	Визначення, чи містить угода оренду	01.01.2006
КТМФЗ 5	Права на частки, що виникають від фондів на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію	01.01.2006
КТМФЗ 6	Зобов'язання, що виникають внаслідок участі на специфічному ринку – відходів електричного та електронного обладнання	01.12.2005
КТМФЗ 7	Застосування методу перерахунку згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	01.03.2006
КТМФЗ 9	Переоцінка вбудованих похідних інструментів	01.06.2006
КТМФЗ 10	Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності	01.11.2006
КТМФЗ 12	Послуги за угодами про концесію	01.01.2008
КТМФЗ 13	Програми лояльності клієнта	01.07.2008
КТМФЗ 14	МСБО 19: обмеження на активи з визначеною виплатою, мінімальні вимоги до фінансування та їхня взаємодія	01.01.2008
КТМФЗ 15	Угоди про будівництво нерухомості	01.01.2009
КТМФЗ 16	Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю	01.10.2008
КТМФЗ 17	Виплати негрошових активів власникам	01.07.2009
КТМФЗ 18	Надходження активів від замовників	01.07.2009
Тлумачення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (SIC)		
ПКТ-7	Введення євро	01.06.1998
ПКТ-10	Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю	01.08.1998
ПКТ-12	Консолідація: суб'єкти господарювання спеціального призначення	01.07.1999
ПКТ-13	Спільно контрольовані суб'єкти господарювання: негрошові внески контролюючих учасників	01.01.1999
ПКТ-15	Операційна оренда: заохочення	01.01.1999
ПКТ-21	Податки на прибуток: відшкодування переоцінених активів, що не амортизуються	15.07.2000

ПКТ-25	Податки на прибуток: зміни в податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів	15.07.2000
ПКТ-27	Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду	21.12.2001
ПКТ-29	Угоди про концесію послуг: розкриття інформації	31.12.2001
ПКТ-31	Дохід: бартерні операції, пов'язані з рекламними послугами	31.12.2001
ПКТ-32	Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті	25.03.2002

Необхідно звернути увагу на те, що викладені в табл. 18.1 стандарти носять рекомендаційний характер, а отже, не є обов'язковими для прийняття та не можуть домінувати над національними нормативними актами. Крім того, у передмові до МСФЗ чітко зазначено, що в кожній країні порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності регулюється локальними (національними) положеннями, що прийняті відповідними компетентними органами та/або бухгалтерськими організаціями в залежності від особливостей регулювання кожної країни.

Сьогодні у світі можна виділити де кілька рівнів застосування МСФЗ:

- МСФЗ застосовують як національні стандарти (Кувейт, Кіпр, Хорватія, Латвія, Мальта, Пакистан, Тринідад і Тобаго);
- національні організації з розробки стандартів фінансової звітності використовують МСФЗ як орієнтир для розробки власних стандартів (характерно для більшості розвинених країн, країн, що розвиваються, та країн з перехідною економікою);
- фондові біржі й регулюючі органи, що зобов'язують або дозволяють компаніям надавати консолідовану фінансову звітність відповідно до МСФЗ (серед них практично всі провідні біржі у світі: Нью-Йоркська фондова біржа, NASDAQ, Лондонська, Токійська й Франкфуртська біржі – усього близько 70 фондових бірж із 50 країн світу). Приблизно в половині випадків основною причиною застосування МСФЗ називається необхідність залучення фінансування на міжнародних ринках капіталу;
- наднаціональні організації, наприклад, Європейський Союз, що заявив про введення МСФЗ із 2005 року для компаній, що котируються на міжнародних фондових ринках; деякі організації використовують МСФЗ при

складанні своєї звітності (Європейський банк реконструкції й розвитку, Міжнародна організація комісій із цінних паперів, Міжнародний Олімпійський комітет, Світовий Банк);

- компанії – за інформацією РМСБО, у цей час уже майже тисячі компаній надають фінансову звітність у повній відповідності з МСФЗ, що підтверджено аудиторським висновком. Серед них такі гіганти як: Microsoft, Nestle, Allianz, ENI, Nokia, Air France, Renault, Deutsche Bank, Olivetti, Roche, Fiat, Volkswagen, Lufthansa, Adidas і т. ін.

Як перспективний, спрямований на подальше зміцнення та розширення міжнародних зв'язків, можна визнати варіант, коли МСФЗ узяті за основу під час розробки національних стандартів з відповідною деталізацією обліку окремих об'єктів.

У цьому ракурсі значення стандартів важко переоцінити, адже завдяки ним робиться спроба уніфікувати та закласти систему принципів, що будуть загально визнані міжнародною спільнотою, та дозволять без додаткових зусиль об'єктивно інтерпретувати показники річної звітності підприємств різних країн.

Ураховуючи викладене, а також важливе значення міжнародних стандартів на етапі гармонізації та стандартизації звітності ознайомимося із загальною структурою самих стандартів та процедурою їх підготовки.

В узагальненому вигляді міжнародні стандарти складаються з таких частин:

- *мети;*
- *сфери застосування;*
- *визначення термінів* щодо об'єкта обліку та основних понять, пов'язаних з ним;
- *визнання об'єкта обліку* – описання критеріїв віднесення об'єкта обліку до різних елементів звітності;
- *оцінки об'єкта обліку* – рекомендацій щодо використання методів оцінки та вимог до оцінки різних елементів звітності;

- зміни в облікових політиках;
- відображення об'єкта обліку в фінансовій звітності – розкриття інформації про об'єкт обліку в різних формах фінансової звітності.

Процес розробки стандартів виглядає такими чином:

- проведення докладних консультацій з особами, що готують фінансову звітність, аудиторами й користувачами фінансової звітності щодо необхідності розробки проекту стандарту;
- проведення консультації з Консультативною радою зі стандартів щодо включення даної теми до порядку денного РМСБО. Попереднє дослідження та обґрунтування проекту здійснюється персоналом РМСБО. Далі цей документ виноситься на розгляд Ради для затвердження рішення про прийняття проекту до розробки;
- створення Консультативного Комітету (консультативної групи) для надання консультативної підтримки РМСБО;
- розроблення документа для обговорення – *Дискусійного документа* (ДД) (Discussion Document, DD) персоналом РМСБО. Дискусійний документ складається для викладу питання, масштабів проекту, а також для обговорення результатів досліджень, надання альтернативних варіантів рішення стосовно обговорюваних питань, аргументів і наслідків кожного з альтернативних варіантів;
- затвердження Дискусійного документа. Відповідна процедура здійснюється простою більшістю голосів присутніх на засіданні Ради, якщо їхня кількість становить не менше 60% від загального числа членів РМСБО;
- публікація Дискусійного документа для обговорення громадськістю;
- розгляд коментарів. Період надання коментарів, як правило, становить 120 днів;
- аналіз коментарів, отриманих відносно Дискусійного документа, підготовка персоналом РМСБО попереднього проекту стандарту – Проекту положення (ПП) - (Exposure Draft, ED), що повинен бути затверджений

простою більшістю голосів членів Ради. ПП припускає виклад майбутнього стандарту й перехідних положень до нього. Також ПП містить основи для висновків РМСБО, які в скороченому вигляді викладають позицію Ради;

- обговорення Проекту стандарту. Якщо виникає необхідність, проводяться суспільні слухання й тестування в реальній обстановці. Формування остаточної версії МСФЗ;

- затвердження стандарту. Для випуску стандарту необхідно проста більшість голосів членів Ради.

Змістовне уявлення про оприлюднені стандарти дає наведена нижче їх тематична класифікація (табл. 18.2).

Таблиця 18.2

Групування міжнародних стандартів

[www.accountingreform.ru]

№ з/п	Назва тематичного розділу	Назва міжнародного стандарту
1	2	3
1	Стандарти загального характеру	МСБО (IAS) 1: Подання фінансових звітів МСБО (IAS) 7: Звіт про рух грошових коштів МСБО (IAS) 8: Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки
2	Основні стандарти	МСБО (IAS) 2: Запаси МСБО (IAS) 12: Податки на прибуток МСБО (IAS) 18: Дохід МСБО (IAS) 37: Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи
3	Стандарти по довгострокових активах і зобов'язанням	МСБО (IAS) 11: Будівельні контракти МСБО (IAS) 16: Основні засоби МСБО (IAS) 17: Оренда МСБО (IAS) 20 Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу МСБО (IAS) 23: Витрати на позики МСБО (IAS) 36: Зменшення корисності активів МСБО (IAS) 38: Нематеріальні активи МСБО (IAS) 40: Інвестиційна нерухомість
4	Стандарти часткового характеру	МСФЗ (IFRS) 1: Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності МСФЗ (IFRS) 5: Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність МСБО (IAS) 21: Вплив змін валютних курсів МСБО (IAS) 29: Фінансова звітність в умовах гіперінфляції
5	Стандарти з оплати праці	МСФЗ (IFRS) 2: Виплати на основі акцій МСБО (IAS) 19: Виплати працівникам

		МСБО (IAS) 26: Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення
6	Стандарти для компаній, що зареєстровані на біржі	МСФЗ (IFRS) 8: Операційні сегменти МСБО (IAS) 33: Прибуток на акцію МСБО (IAS) 34: Проміжна фінансова звітність
7	Стандарти щодо розкриття інформації	МСБО (IAS) 10: Події після звітної дати МСБО (IAS) 24: Розкриття інформації про зв'язані сторони
8	Стандарти, що регулюють банківську діяльність	МСФЗ (IFRS) 7: Фінансові інструменти: розкриття інформації МСБО (IAS) 32: Фінансові інструменти: розкриття й подання інформації МСБО (IAS) 39: Фінансові інструменти: визнання й оцінка
9	Галузеві стандарти	МСФЗ (IFRS) 4: Страхові контракти МСФЗ (IFRS) 6. Розвідка та оцінка запасів корисних копалин МСБО (IAS) 41: Сільське господарство
10	Стандарти з консолідації	МСФЗ (IFRS) 3: Об'єднання бізнесу МСБО (IAS) 27: Консолідовані та окремі фінансові звіти МСБО (IAS) 28: Інвестиції в асоційовані підприємства МСБО (IAS) 31: Частки у спільних підприємствах

Результати проведеного дослідження дозволяють зробити такий висновок:

РМСБО – приватна організація, що знаходиться у Великобританії, але зареєстрована в штаті Делавер (США);

стандарти розроблені РМСБО, створюються на основі англосаксонських правових традицій, однак, чималий вплив у цьому процесі займає США (мають значну кількість представників у фонді при РМСБО, що відповідає за фінансування та стратегічний розвиток);

законотворча діяльність РМСБО знаходиться в тісній співпраці із широкою громадськістю. Країни, організації яких складають звітність за МСФЗ, можуть супроводжувати процес розробки й затвердження стандартів і конструктивно впливати на нього;

МСФЗ створені на кошти Світового банку, і відповідно, банк активно просуває стандарти в країни, що отримали в нього кредити.

Таким чином, з одного боку, забезпечується досягнення широкого політичного й професійного консенсусу щодо змісту стандартів фінансової звітності, видаваних РМСБО, а з іншого, лобіюються інтереси певних кіл громадськості щодо підходів та суджень відносно окремих показників звітності. У відповідному контексті постає закономірне питання щодо підпорядкованості та фінансування РМСБО.

Не зважаючи на це, до переваг застосування МСФЗ можна віднести:

- однозначність сприйняття та простоту розуміння фінансової звітності, зростання довіри до її показників у світі;
- зменшення ризиків для інвесторів;
- поглиблення міжнародної кооперації в області бухгалтерського обліку;
- узагальнення кращих надбань сучасної міжнародної практики в сфері бухгалтерського обліку;
- зниження витрат на розробку національних стандартів.

До загальних недоліків, які перешкоджають розповсюдженню МСФЗ, відносяться:

- узагальнений характер стандартів, який передбачає варіативність застосування різноманітних методів обліку;
- різні підходи щодо оцінки показників, у основі яких грають провідну роль національні відмінності в рівні соціально-економічного розвитку та традиції географічних регіонів.

Не зважаючи на це, у наступному пункті розглянемо особливості організації обліку та перспективи застосування МСФЗ у різних країнах.

18.2. Розповсюдження міжнародних стандартів фінансової звітності в інших країнах

В останні роки спостерігається тенденція розповсюдження МСФЗ у всіх регіонах світу. Простежимо більш детально відповідний процес.

Американський континент

США

До листопада 2007 року зарубіжні компанії (1500 компаній з 13 000, що зареєстровані Комісією із цінних паперів та бірж) повинні були здійснювати узгодження чистого прибутку та чистих активів, що наведені у фінансовій звітності, що складена згідно з МСФЗ або національним стандартом, з аналогічними показниками, розрахованими відповідно до стандартів фінансового обліку США (US GAAP).

З листопада 2007 року зарубіжні компанії отримали право подавати звітність відповідно з МСФЗ без узгодження з US GAAP.

У листопаді 2008 року Комісією з цінних паперів та бірж оприлюднена для широкого обговорення «дорожня карта», яка передбачає обов'язковий перехід на МСФЗ починаючи з річних періодів, які закінчуються 15 грудня 2014 року або пізніше.

У той же час продовжуються спільні проекти РМСБО та Ради зі стандартів фінансового обліку США, що спрямовані на подальшу конвергенцію МСФЗ та US GAAP.

Інші країни Америки

У *Канаді* публічні компанії (за виключенням пенсійних програм та неприбуткових підприємств) повинні складати фінансову звітність відповідно до МСФЗ за рік, який починається з/або після 01 січня 2011 року.

У *Чилі* МСФЗ застосовуються лістинговими компаніями починаючи з 2009 року.

У *Бразилії* лістингові компанії та банки складають фінансову звітність відповідно до МСФЗ із 2010 року.

В *Аргентині* прийнята програма переходу лістингових компаній на МСФЗ у 2011 році та надано право вибору відносно застосування МСФЗ для нелістингових компаній.

У *Мексикі* Комісія з банків та цінних паперів оголосила про початок застосування МСФЗ лістинговими компаніями з 2012 року.

Інші країни Латинської Америки, зокрема, *Еквадор і Венесуела*, також вимагають застосовувати МСФЗ.

Азійсько-Тихоокеанський регіон

Країни цього регіону застосовують різні підходи стосовно зближення національних стандартів фінансової звітності з МСФЗ.

Австралія

Національні стандарти повністю відповідають МСФЗ.

Інші країни Азійсько-Тихоокеанського регіону

У *Китаї* в 2006 році введено нові базові стандарти, що узгоджені з МСФЗ за незначними виключеннями.

Гонконг, Корея, Нова Зеландія та Шрі-Ланка прийняли національні стандарти, що дослівно повторюють текст МСФЗ.

Відповідний підхід застосовують *Філіппіни і Сінгапур*, але з окремими істотними модифікаціями.

Індія, Малайзія, Пакистан і Таїланд прийняли окремі МСФЗ як національні, однак є істотні відмінності в інших стандартах.

Японія, Індонезія, Тайвань та В'єтнам ураховують МСФЗ при розробці національних стандартів, однак є істотні відмінності. Крім того, Японія та Тайвань розглядають питання щодо застосування МСФЗ лістинговими компаніями.

Окремим лістинговим компаніям Китаю, Гонконгу, Лаосу та М'янми дозволяється застосовувати МСФЗ.

На відміну від зазначених вище країн, *Монголія* вимагає від лістингових компаній застосовувати МСФЗ.

Європейські країни

Відповідно до Регламенту Європейського парламенту та Ради ЄС від 19 липня 2002 р. 1606/2002 компанії, що регулюються національним правом держав-членів, з 01 січня 2005 року мають складати консолідовану звітність відповідно до МСФЗ, якщо на дату балансу їх цінні папери допущені до продажу на регульованому ринку будь-якої держави-члена ЄС. Разом із цим

держави-члени можуть дозволяти або зобов'язувати застосовувати МСФЗ при складанні:

1. Річної звітності компаній, що здійснюють публічну підписку (лістингові компанії).
2. Консолідованої та/або річної звітності компаній.

МСФЗ застосовуються більшістю великих компаній Швейцарії.

Компаніям країн, які зареєстровані на біржах ЄС та не є країнами-членами ЄС, дозволено застосовувати національні стандарти до 31 грудня 2011 року.

Країни СНД

Грузія застосовує МСФЗ у якості національних стандартів.

Законодавством *Азербайджану* та *Молдови* передбачено використання МСФЗ для підприємств суспільного значення (суспільного інтересу), а інші суб'єкти господарювання мають право вибору – застосовувати МСФЗ або національні стандарти.

У *Казахстані, Киргизії, Таджикистані та Вірменії* застосування МСФЗ є обов'язковим для всіх місцевих лістингових компаній.

У *Білорусі* застосування МСФЗ обов'язкове для банків, страхових компаній, підприємств та організацій, у комерційну діяльність яких прямо або опосередковано залучені кошти необмеженого кола осіб – відкриті акціонерні товариства та інші організації, що привселюдно розміщують цінні папери, що перебувають у вільному обігу на фондовому ринку, фінансові організації, що працюють із коштами фізичних та юридичних осіб, а також інші організації, що представляють консолідовану фінансову звітність на міжнародному рівні.

У *Росії* МСФЗ зобов'язані використовувати кредитні організації, компанії акції яких продаються на біржах, холдинги, які складають консолідовану звітність.

В *Україні* МСФЗ застосовуються для регуляторної звітності банків у формі нормативних актів НБУ, а публічні акціонерні товариства повинні

додатково розкривати інформацію згідно з МСФЗ. З відповідними аспектами більш детально ознайомимося в пункті, наведеному нижче.

18.3. Система бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

Загальновизнано, що регулювання системи обліку в країні може здійснюватися:

- державними органами, наприклад, Міністерством фінансів та іншими Міністерствами та відомствами;
- професійними бухгалтерськими організаціями;
- фінансовими установами, наприклад, фондовими біржами, які встановлюють правила та видають рекомендації;
- будь-якою комбінацією з вищенаведеного.

У якості довідки, до 01 січня 2000 року (набуття чинності Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV) бухгалтерський облік і звітність у нашій країні ґрунтувалися на:

- Положенні про організацію бухгалтерського обліку й звітності в Україні, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.93 року № 250;

- Указівках з організації бухгалтерського обліку в Україні, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 07.05.93 року № 25 (у редакції наказу від 15.01.98 року № 10, зареєстрованого в Міністерстві юстиції 03.02.98 року № 64/2504);

- Інструкції про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 18.08.95 року № 139, зареєстрованим у Міністерстві юстиції 01.09.95 року № 321/857;

- інших нормативних актах, положеннях й інструкціях.

Виходячи з цього фрагмента можна зазначити, що облікова система регулювалася державними органами. Однак зміни, що відбулися, у праві власності на засоби виробництва в 90-х роках унеможливили подальше використання відповідних нормативних актів, а відтак, і зазначеної системи. Внаслідок цього виникла нагальна потреба в реформуванні існуючої законодавчої бази.

Першим фундаментальним актом на цьому шляху варто визнати прийнятий 16 липня 1999 року Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», який чітко визначив правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Відповідним документом передбачено:

1. З питань бухгалтерського обліку:

- визначення термінів (наприклад, *національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку* – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам);

- мета ведення бухгалтерського обліку;

- визначення сутності бухгалтерського та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку;

- основні принципи бухгалтерського обліку (обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності);

- валюта ведення бухгалтерського обліку;

- порядок державного регулювання бухгалтерського обліку;

- порядок організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;

- первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку;

- порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань.

2. Щодо фінансової звітності:

- визначення термінів;
- загальні вимоги до фінансової звітності;
- цілі складання фінансової звітності;
- валюта звітності;
- порядок складання звітності, включаючи консолідовану та зведену фінансову звітність;
- звітний період;
- порядок подання та оприлюднення фінансової звітності;
- основні принципи фінансової звітності (обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, єдиний грошовий вимірник, періодичність);
- державне регулювання фінансової звітності.

Розглянемо більш змістовно особливості державного регулювання.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Значний внесок у цьому процесі покладається на Методологічну раду з бухгалтерського обліку.

Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України. Персональний склад ради формується з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, представників громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України та затверджується Міністром фінансів України.

У цьому процесі важко переоцінити роль Державного комітету статистики України. Згідно із Законом України «Про державну статистику» від 13 липня 2000 року № 1922-III Держкомстат України:

організовує та проводить статистичні спостереження, аналіз та надання користувачам інформації про масові явища та процеси, що відбуваються в економічній, соціальній та інших сферах життя України та її регіонів;

розробляє систему показників за якими ведеться облік, розробляє та затверджує типові форми первинного обліку;

узгоджує з Міністерством фінансів України та Національним банком України форми фінансової звітності підприємств та банків, а також порядок їх заповнення;

розраховує та узагальнює на підставі отриманих від суб'єктів господарювання форм квартальної та річної фінансової звітності макроекономічні показники.

Необхідно зазначити, що згідно зі ст. 46.2 Податкового кодексу України платників податку на прибуток зобов'язали:

малі підприємства, віднесені до таких відповідно до Господарського кодексу України, подавати разом з річною податковою декларацією річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації;

інші підприємства (крім малих підприємств) подавати разом з податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації.

У складі фінансової звітності платник податків має також зазначити тимчасові та постійні податкові різниці за формою, встановленою Міністерством фінансів України.

Міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, у межах їхньої компетенції, відповідно до галузевих особливостей дозволено розробляти на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат,

ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

Як бачимо, у різних сферах бухгалтерського обліку та фінансової звітності державне регулювання здійснюють: Міністерство фінансів України, Національний банк України (в банківському секторі), Державне казначейство України (в бюджетних установах), галузеві (профільні) міністерства та відомства, інші центральні органи виконавчої влади.

Однак зазначений вище перелік буде неповний, якщо не згадати про діяльність в законотворчому процесі **Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України** (далі – ФПБАУ). ФПБАУ було створено у червні 1996 року на першому з'їзді бухгалтерів та аудиторів України. У вересні того ж року було схвалено Статут Федерації та зареєстровано її в Міністерстві юстиції України. Федерація представлена у всіх регіонах України 27 територіальними відділеннями і на сьогодні є найчисельнішою професійною організацією України. ФПБАУ є єдиною організацією в Україні, яка представляє професію бухгалтера й аудитора на міжнародному рівні; є членом Міжнародної федерації бухгалтерів, засновником та членом Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів та аудиторів. ФПБАУ має угоди про співпрацю з багатьма професійними організаціями Європи.

З 1997 р. члени ФПБАУ беруть участь у підготовці проектів законодавчих та регуляторних актів: Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та рекомендацій щодо їх удосконалення. Члени Федерації виконали замовлення ДК ЦПФР з розробки методики трансформації звітності відкритих акціонерних товариств у фінансову звітність за міжнародними стандартами. ФПБАУ видала методичний посібник "Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСБО". Ця робота виконана відповідно до рішення Кабінету Міністрів України.

Члени Федерації, починаючи з 1997 р. перекладають та видають Міжнародні стандарти фінансової звітності. Знання Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності допомагають підвищити кваліфікацію та практично застосувати їх на підприємствах України, що необхідно як для розвитку підприємства, так і для інтеграції на міжнародні ринки. Починаючи з 1999 р., ФПБАУ перекладає та розповсюджує Міжнародні стандарти фінансової звітності. У 2005 р. ФПБАУ отримала ліцензію від Лондонського Комітету МСБО, переклала та видала Міжнародні стандарти фінансової звітності – МСФЗ-2004, 2005, 2006. Останнім часом видала: «Стислий виклад МСФЗ для керівників вищої ланки, аудиторських комітетів та рад директорів», а також «МСФЗ. Фінансові інструменти».

У лютому 2006 р. ФПБАУ прийнята до Единбурзької Групи. 22 лютого 2006 р. у Лондоні відбулося чергове засідання членів Единбурзької Групи. Була розглянута заява ФПБАУ щодо вступу, після обговорення було прийняте рішення – прийняти ФПБАУ до Единбурзької Групи. Члени Единбурзької Групи – це професійні організації – члени Міжнародної Федерації Бухгалтерів (IFAC). У квітні 2006 р. ФПБАУ прийнята до Європейської Південно – Східної асоціації з професійного розвитку бухгалтерів (SEEPAD) (члени асоціації – професійні організації країн: Албанія, Боснія-Герцеговина, Болгарія, Хорватія, Македонія, Молдова, Румунія, Сербія, Чорногорія, Греція, Великобританія та Туреччина).

Необхідно зазначити, що ФПБАУ є громадською професійною саморегулюючою некомерційною організацією, створеною з метою відстоювання інтересів представників бухгалтерської та аудиторської професій. Серед пріоритетів ФПБАУ: підвищення рівня професіоналізму фахівців-обліковців, поліпшення їх іміджу в суспільстві та покращення якості послуг, що надаються ними.

Якщо в цілому говорити про стан конвергенції національної системи обліку з міжнародною, й, зокрема, виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів,

затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, то можна відзначити, що Міністерством фінансів України розроблено та затверджено пакет необхідних нормативно-методичних матеріалів з бухгалтерського обліку, що включають:

- 34 положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- форми фінансової звітності, примітки та додатки до приміток річної фінансової звітності;
- План рахунків та спрощений План рахунків бухгалтерського обліку з Інструкціями щодо їх застосування;
- Методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку;
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих об'єктів таких як: основні засоби, нематеріальні активи, запаси, біологічні активи, витрати в основних галузях економіки.

Слід визнати, що за десятиріччя створена законодавча база достатня для регулювання системи обліку. Однак, дуже важливо на цьому шляху не зупинятися та спрямувати зусилля на подальшу конвергенцію з міжнародними стандартами та усунення «білих плям» й протиріч, що мають місце в діючих актах. Для з'ясування спільних рис та відмінностей у міжнародній та національній практиці скористаємося даними табл. 18.3.

Таблиця 18.3

Відповідність національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку міжнародним стандартам

Український стандарт		Наказ МФУ		Відповідний міжнародний стандарт
номер	назва	номер	дата затвердження	
1	2	3	4	5
П(с)БО 1	Загальні вимоги до фінансової звітності	87	31.03.1999	МСБО 1 МСБО 34
П(с)БО 2	Баланс	87	31.03.1999	МСБО 1
П(с)БО 3	Звіт про фінансові результати	87	31.03.1999	МСБО 8

П(с)БО 4	Звіт про рух грошових коштів	87	31.03.1999	МСБО 7
П(с)БО 5	Звіт про власний капітал	87	31.03.1999	МСБО 1
П(с)БО 6	Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах	137	28.05.1999	МСБО8 МСБО 10
П(с)БО 7	Основні засоби	92	27.04.2000	МСБО 16
П(с)БО 8	Нематеріальні активи	242	18.10.1999	МСБО 38
П(с)БО 9	Запаси	246	20.10.1999	МСБО 2
П(с)БО 10	Дебіторська заборгованість	237	08.10.1999	МСБО 39
П(с)БО 11	Зобов'язання	20	31.01.2000	МСБО 37
П(с)БО 12	Фінансові інвестиції	91	26.04.2000	МСБО 27 МСБО 28 МСБО 31 МСБО 39
П(с)БО 13	Фінансові інструменти	559	30.11.2001	МСБО 32 МСБО 39
П(с)БО 14	Оренда	181	28.07.2000	МСБО 17
П(с)БО 15	Дохід	290	29.11.1999	МСБО 18 МСБО 20
П(с)БО 16	Витрати	318	31.12.1999	МСБО 1
П(с)БО 17	Податок на прибуток	353	28.12.2000	МСБО 12
П(с)БО 18	Будівельні контракти	205	28.04.2001	МСБО 11
П(с)БО 19	Об'єднання підприємств	163	07.07.1999	МСФЗ 3
П(с)БО 20	Консолідована фінансова звітність	176	30.07.1999	МСБО 27
П(с)БО 21	Вплив змін валютних курсів	193	10.08.2000	МСБО 21
П(с)БО 22	Вплив інфляції	147	28.02.2002	МСБО 29
П(с)БО 23	Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	303	18.06.2001	МСБО 24
П(с)БО 24	Прибуток на акцію	344	16.07.2001	МСБО 33
П(с)БО 25	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	39	25.02.2000	немає аналога
П(с)БО 26	Виплати працівникам	601	28.10.2003	МСБО 19 МСБО 26
П(с)БО 27	Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена	617	07.11.2003	МСФЗ 5

	діяльність			
П(с)БО 28	Зменшення корисності активів	817	24.12.2004	МСБО 36
П(с)БО 29	Фінансова звітність за сегментами	412	19.05.2005	МСБО 14
П(с)БО 30	Біологічні активи	790	18.11.2005	МСБО 41
П(с)БО 31	Фінансові витрати	415	28.04.2006	МСБО 23
П(с)БО 32	Інвестиційна нерухомість	779	02.07.2007	МСБО 40
П(с)БО 33	Витрати на розвідку запасів корисних копалин	1090	26.08.2008	МСФЗ 6
П(с)БО 34	Платіж на основі акцій	1577	30.12.2008	МСФЗ 2

Дані табл. 18.3 дозволять зробити висновок, що національні стандарти поступово зближуються з міжнародними, однак не є тотожними їм. Відсутність аналогів деяких стандартів, розосередженість певних питань у декількох нормативних актах та розбіжності всередині окремих стандартів – наслідок впливу національних традицій та особливостей регулювання вітчизняної облікової системи.

У цьому сенсі деталізуємо аргументи, що залишаються на заваді процесу конвергенції національної системи обліку:

- МСФЗ орієнтовані, перш за все, на великі транснаціональні корпорації та компанії акції яких вільно купуються та продаються на фондових ринках (як відомо, відповідних суб'єктів на українському ринку не дуже багато);

- МСФЗ розроблені з урахуванням певного рівня економічного та соціально-культурного рівня країни (де-факто бідні країні, навіть при отриманні закордонного фінансування, не в змозі забезпечити умови регулювання та організації обліку на однаковому рівні з розвиненими країнами і тим більше країнами «G 20»);

- МСФЗ не враховують географічних аспектів країни, її галузеві особливості (це підтверджується тим, що останнім часом іде активна робота

пов'язана з розробкою та затвердженням саме стандартів галузевого характеру);

- МСФЗ дозволять використовувати «вільні» форми звітності, що не узгоджується з існуючою системою статистичного та фіскального обліку в Україні;

- позбавляє регулювання економіки в жорстко директивному режимі.

У розвиток останньої тези, згадаємо про Меморандум урядових та неурядових організацій, яким було визнано доцільність застосування неоднакових вимог відносно обсягів розкриття інформації у фінансовій звітності для різних груп підприємств. З цією метою виникла домовленість та відповідна рекомендація стосовно застосування трирівневого регламенту бухгалтерського обліку:

1 рівень – підприємства із цінними паперами на фондовому ринку та ті, що зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність (відкриті акціонерні товариства, підприємства-емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи) для складання бухгалтерської (фінансової) і консолідованої бухгалтерської (фінансової) звітності, застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності;

2 рівень – підприємства, що не випускають в обіг цінних паперів та не зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність, застосовують національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

3 рівень – підприємства – суб'єкти малого підприємництва, що застосовують спрощену систему правил і процедур бухгалтерського обліку й фінансової звітності.

Взагалі, за місцем та роллю регулювання діючі акти нормативно-правового забезпечення обліку в Україні можна об'єднати таким чином:

1. Кодекси (Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Бюджетний кодекс України, Податковий кодекс України);

2. Закони України (Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Закон України «Про господарські товариства»);

3. Укази, розпорядження Президента України, наприклад, Указ Президента «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 28 червня 1999 року № 746/99.

Акти вищого органу в системі органів виконавчої влади – постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України, зокрема, Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 року № 419, в якому визначені одержувачі та строки подання звітності;

4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, що затверджені Міністерством фінансів України.

За переліком питань, що регулюються, стандартами, вони можуть бути об'єднані в такі групи:

- стандарти, що регулюють загальні питання розкриття інформації (в деяких літературних джерелах відповідна група поділяється на стандарти, що регулюють складання фінансової звітності та стандарти, що фіксують правила обліку інвестицій, спільної діяльності, дивідендів, податків, фінансових інструментів, впливи змін валютних курсів та інфляції);

- стандарти, що регулюють порядок ведення обліку майна та зобов'язань;

- стандарти, що регулюють облікові процедури з формування доходів, витрат та фінансових результатів;

5. Інші нормативно-правові акти – методичні рекомендації, інструкції, положення, вказівки, що затверджені Міністерством фінансів України та іншими органами;

6. Документи підприємства – накази, розпорядження щодо організації обліку та застосування облікової політики, які формуються на підставі зазначених вище актів нормативно-правового регулювання.

Жорстка нормативна регламентація, з одного боку, та законодавчо врегульований галузевий принцип ведення бухгалтерського обліку в локальному масштабі й дозвіл щодо складання фінансової звітності за спрощеною системою, з іншого, стоять на заваді процесу стандартизації та уніфікації національної системи обліку.

18.4. Питання до роздумів та дискусій

Розглянувши облікову систему України, можна визнати, що запровадженню міжнародних стандартів приділяється необхідна увага. Однак це не означає, що у нашій країні немає проблемних питань.

Зупинимося на деяких з них. Ураховуючи те, що користувачів цікавить кінцевий продукт – перелік показників, що наведені в річній фінансовій звітності справедливо виникають такі питання:

Який саме облік (фінансовий, управлінський, податковий) повинен формувати необхідні показники?

Достатньо одного виду обліку чи декількох видів?

Яким повинен бути облік у перспективі?

Реалії сьогодення – прийняття Податкового кодексу України, ще більш підтверджують верховенство законодавства з оподаткування над бухгалтерським, а тому й надалі бачимо посилену тенденцію підпорядкування бухгалтерського обліку фіскальним правилам. А останні за представленою методикою розрахунків, інтерпретацією термінів, особливостями визнання деяких об'єктів суттєво відрізняються від міжнародних. Більше того, податковий облік не призначений для забезпечення інвесторів необхідною інформацією для прийняття рішень, у тому числі стосовно реальної оцінки доходів, витрат, активів та зобов'язань підприємства. Бухгалтерські дані без додаткової вибірки та певної трансформації з урахуванням податкових правил у своєму початковому вигляді не придатні для складання податкової звітності.

Постає слушне питання: навіщо така система, яка крім суто фіскальних функцій не придатна для інвесторів і самих підприємств, яка постійно потребує додаткових витрат цих підприємств, починаючи від методичного забезпечення і закінчуючи утриманням апарату контролерів?

Проблема узгодженості бухгалтерського й податкового обліку за своєю суттю інтернаціональна. Як показує міжнародний досвід, вона може бути вирішена такими шляхами: відсутністю поділу обліку на відповідні види (досягається встановленням єдиних правил), тобто існуванням єдиної системи обліку. З нашої точки найбільш раціональний та зрозумілий підхід згідно з яким можлива, у тому числі й подальша конвергенція з міжнародними стандартами; існуванням бухгалтерського та податкового обліку як окремих видів (відповідний підхід зараз існує в Україні). Рух у цьому напрямку, з нашої точки зору, це крок віддалення національного обліку від міжнародного. Який напрямок остаточно обере наша країна покаже час.

Доречно вказати також на проблему відображення у звітності показників, у тому числі й галузевої спрямованості. Наприклад, для туристичної фірми, страхової компанії, фермерського господарства, будівельної організації, металургійного комбінату, припортового заводу, продуктового магазину узагальнена звітність не відобразатиме специфіку їхньої діяльності.

Доречним є питання відносно використання індивідуальної облікової політики кожним окремим підприємством, а відтак, існування великої кількості підходів щодо формування конкретних показників звітності навіть в межах одного виду економічної діяльності. Наявність альтернативних підходів щодо облікової політики ставить під сумнів доцільність подальшого узагальнення звітності статистичними органами та її застосування для відстеження будь-яких тенденцій на макрорівні. Пропонуються різні напрямки до вирішення цієї проблеми.

Так, С.Ф. Голов у статті «Гармонизация финансовой отчетности в соответствии с планом действий «Украина – ЕС» (Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 4. – С. 8) пропонує встановлення законодавчих вимог до річного звіту підприємства, а не фінансової звітності. Річний звіт повинен включати статистичну, фінансову, соціальну та екологічну інформацію про діяльність підприємства. Статистичну інформацію доцільно обмежувати лише узагальненими показниками необхідними для управління лише на макрорівні, а фінансову інформацію формувати, виходячи з потреб широкого кола користувачів з використанням класифікацій прийнятих підприємством. Це дозволить усунути існуючі протиріччя інтересів державних органів і суспільства відносно підходів стосовно оцінки та надання інформації у фінансовій звітності.

Інший автор – Іонін Є. у статті «Проблеми впровадження в Україні міжнародних стандартів розкриття інформації (IOSCO): аналітичні аспекти» (Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 4. – С. 34) радить виділяти у складі аналітичної інформації дві частини: мінімальну, що має носити обов'язковий характер і бути стандартною незалежно від галузевих особливостей; додаткову, що розширяє мінімальну частину, та враховує техніко-економічні особливості галузі. Склад аналітичних показників і методика їх розрахунку не повинні бути жорстко регламентовані, вони можуть носити рекомендаційний характер. Формування обов'язкового стандартного масиву даних, особливо на корпоративному рівні, на його думку, повинно передбачати уніфікацію (типізацію) аналітичних показників, приведення їх до єдиної норми. Для цього автор рекомендує використовувати одноманітну термінологію, формули розрахунків, рекомендовані значення (максимальні та мінімальні) з урахуванням галузевих особливостей, усунення дублювання та невідповідності між рекомендованими значеннями окремих показників.

Корпоративний та галузевий рівні аналітичної інформації про суб'єкт господарювання розглядаються ним як основа для формування загальнонаціонального масиву такої інформації, важливим користувачем якої

є фондовий ринок. Для підприємств цього рівня необхідні звіти, які суворо відповідають вимогам єдиної методології оцінки господарської діяльності з урахуванням потреб фондового ринка.

З вищезазначеного простежується важливий висновок – стандартизувати необхідно не звітність як таку, і тим більше не облікові системи країн, а перелік показників, які представлені в звітності, і найголовніше – методику їх розрахунку. Саме від кінцевого значення показника залежить розуміння власних ризиків та вигод потенційним інвестором чи кредитором. Річ не в тому, яка система обліку застосовується в країні, а її здатність задовольнити запит користувача щодо конкретного показника. Над відповідною проблемою – Таксономією МСФЗ, в останні роки активно працюють фахівці групи з XBRL (XBRL – розширена мова ділової звітності) Фонду МСФЗ. Відносно макрорівня та взагалі перспектив розвитку обліку дискусійний характер також носять власне питання тлумачення та правильного використання термінів, що містяться в стандартах. Адже проблеми правильного перекладу безпосередньо впливають на якість звітності.

Досі в наукових колах проходять активні дискусії й відносно визначення термінів, які часто супроводжують та певною мірою асоціюються бухгалтерською спільнотою з міжнародною системою обліку. Серед них чільне місце займають: «адаптація», «гармонізація», «глобалізація», «ідентифікація», «інтеграція», «конвергенція», «стандартизація», «уніфікація» тощо.

З метою більш глибокого вивчення та висвітлення власних міркувань щодо окреслених проблемних питань пропонуємо для самостійного опрацювання наступну тематику робіт та перелік практичних завдань, що представлені нижче.

ЧАСТИНА II. КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ З КУРСУ «БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК»

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ДО РОЗДІЛУ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 1

Контрольні запитання до теми 1. Історична ретроспектива обліку та його сутність

1. Що таке господарська діяльність?
2. Дайте характеристику господарського обліку.
3. Дайте визначення теоретичних засад бухгалтерського обліку.
4. Висвітліть історичні аспекти розвитку обліку у різних країнах.
5. Назвіть види господарського обліку.
6. Розкрийте загальну сутність проведення наукових досліджень з бухгалтерського обліку.
7. Назвіть особливості правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні.
8. Стисло розкрийте зміст найбільш важливих законодавчих документів, що регулюють ведення обліку та порядок складання звітності.
9. Наведіть стисло характеристику організації системи обліку в Україні та в інших країнах, які застосовують міжнародні стандарти.
10. Дайте критичну оцінку існуючої системи правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні.
11. Назвіть основні положення законодавства України щодо ведення бухгалтерського обліку.
12. Назвіть основні положення законодавства України щодо складання і подання фінансової звітності зацікавленим користувачам.
13. Назвіть основні принципи та загальноприйняті вимоги, що висуваються до бухгалтерського обліку під час фіксації фактів господарської діяльності.
14. Визначте змістовну сутність бухгалтерського обліку як науки.

15. Охарактеризуйте взаємозв'язок бухгалтерського обліку з іншими дисциплінами.

16. Визначте значення бухгалтерського обліку як науки.

17. Назвіть основні законодавчі документи, що регулюють загальні принципи організації обліку та складання звітності в Україні.

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей

Тема 1. Історична ретроспектива обліку та його сутність

1. Трансформація визначення господарської діяльності, як об'єкта обліку в умовах глобалізації економіки.

2. Дискусійніть визначення господарського обліку за науковими публікаціями.

3. Оцінка організації системи обліку в Україні та в інших країнах, які застосовують міжнародні стандарти.

4. Оцінка системи правового регулювання бухгалтерського обліку.

5. Перспективи розвитку національної системи обліку.

6. Види господарського обліку та їх класифікація.

7. Креативність бухгалтерського обліку.

8. Соціальна складова бухгалтерського обліку.

9. Дискусійні питання історичної ретроспективи бухгалтерського обліку.

10. Професійні організації бухгалтерів і аудиторів: їх функції, права і повноваження.

Тести до теми 1

Історична ретроспектива обліку та його сутність

У кожному тесті одна правильна відповідь.

1. Господарська діяльність – це:

1. Будь-яка діяльність, що пов'язана з виробництвом матеріальних і нематеріальних благ

2. Будь-яка діяльність, що пов'язана з обміном матеріальних і нематеріальних благ

3. Будь-яка діяльність, що пов'язана із споживанням матеріальних і нематеріальних благ

4. Правильними є відповіді 1-3.

2. Бухгалтерський облік як сфера діяльності:

1. Забезпечує користувачів основним письмовим свідченням про прийняті управлінські рішення.

2. Забезпечує користувачів інформацією про стан фінансових ресурсів.

3. Забезпечує користувачів інформацією про стан матеріальних ресурсів.

4. Забезпечує користувачів інформацією про стан трудових і нематеріальних ресурсів.

3. Зафіксована в документах і врахована інформація є:

1. Доказом виконання рішень менеджерів.

2. Доказом невиконання рішень менеджерів.

3. Усе, викладене у п.п.1-2.

4. Правильної відповіді не існує.

4. Готовою продукцією, котру отримують у результаті здійснення облікового процесу, є:

1. Будь-яка інформація, що пов'язана з виробництвом матеріальних і нематеріальних благ.

2. Економічна інформація.

3. Будь-яка інформація, що пов'язана зі споживанням матеріальних і нематеріальних благ.

4. Інформація, що висвітлена в активі бухгалтерського балансу.

5. Фінансова інформація дає змогу:

1. Аналізувати минулі події та рішення менеджменту підприємства.

2. Прогнозувати майбутній економічний розвиток підприємства.

3. Приймати рішення про власні вигоди від участі або співпраці з іншими організаціями.

4. Правильними є відповіді 1-3.

6. Господарський облік за своїм призначенням забезпечує інформацією:

1. Власника підприємства.

2. Процес управління та його апарат.

3. Процес оподаткування та його апарат.

4. Правильними є відповіді 1-3.

7. Господарський облік у широкому розумінні є:

1. Функцією управління, поряд із плануванням (бюджетуванням).
2. Функцією управління, поряд із контролем, аналізом і прогнозуванням.
3. Правильними є відповіді 1-2.
4. Не має нічого спільного з управлінням.

8. Зовнішніми користувачами облікової інформації з прямим фінансовим інтересом є:

1. Власники-інвестори та кредитори.
2. Постачальники і підрядники.
3. Покупці і замовники та викладене в п.п. 1-2.
4. Правильними є відповіді 1-3, окрім покупців.

9. Система бухгалтерського обліку має бути:

1. Максимально зорієнтованою на забезпечення потреб управління.
2. Максимально зорієнтованою на забезпечення розрахунків з постачальниками і підрядниками.
3. Максимально зорієнтованою на забезпечення розрахунків з покупцями і замовниками та викладене у п.п. 1-2.
4. Правильними є відповіді 1-3, окрім покупців.

10. Систематизовані бухгалтерські звіти є результатом:

1. Опрацювання облікової-аналітичної інформації.
2. Опрацювання облікової-аналітичної та прогнозної інформації.
3. Опрацювання облікової-аналітичної та планової інформації.
4. Правильними є відповіді 1-3.

11. Систематизовані бухгалтерські звіти – це:

1. Бухгалтерський баланс і звіт про фінансові результати.
2. Звіт про рух грошових коштів і звіт про власний капітал.
3. Правильними є відповіді 1-3.
4. Пояснювальна записка до бухгалтерської (фінансової) звітності.

12. Бухгалтерська (фінансова) звітність – це:

1. Бухгалтерський баланс.
2. Звіт про фінансові результати.
3. Звіт про рух грошових коштів і звіт про власний капітал.
4. Правильними є відповіді 1-3.

13. Загальна сукупність облікової-аналітичної інформації фінансової звітності підрозділяється на такі основні категорії:

1. Інформація, що характеризує поточний фінансовий стан підприємства, а також викладене у п.п. 2-3.

2. Інформація, що має відношення до оподаткування.
3. Інформація, необхідна для ефективного управління організацією.
4. Правильними є відповіді 2-3.

14. Інформація, що характеризує поточний фінансовий стан підприємства – це:

1. Величина і структура активів і джерел їх отримання, а також викладене в п.п. 2-3.
2. Розмір залучених в оборот матеріальних і фінансових ресурсів, ефективність їх використання.
3. Результати господарської діяльності за певний проміжок часу.
4. Правильними є відповіді 2-3.

15. Інформація, що має відношення до оподаткування – це:

1. Самостійна інформаційна система.
2. Самостійна функція управління підприємством.
3. Різновид інформації бухгалтерського обліку.
4. Частина інформаційної бухгалтерської системи та викладене у п. 3.

16. Інформація, необхідна для ефективного управління організацією – це:

1. Дані про величину витрат на виробництво і реалізацію продукції.
2. Дані про величину очікуваних прибутків і витрат.
3. Дані про прогнозування рівня рентабельності нових видів продукції та викладене у п.п.1-2.
4. Правильними є відповіді 1-2.

17. Бухгалтерський облік як система складається з таких взаємозв'язаних підсистем:

1. Бухгалтерського фінансового обліку.
2. Бухгалтерського податкового обліку та викладеного в п.п. 1 і 3.
3. Бухгалтерського управлінського обліку.
4. Бухгалтерського господарського обліку та викладеного в п.п. 1-3.

18. Бухгалтерський фінансовий облік як система макроекономіки:

1. Дає зовнішню звітність.
2. Дає оцінку діяльності менеджменту та викладене у п.1.
3. Дає оцінку управління підприємницькими ризиками.
4. Правильними є відповіді 1-3.

19. Бухгалтерський податковий облік як система макроекономіки:

1. Дає оцінку виконання зобов'язань з наповнення бюджету.
2. Дає оцінку виконання зобов'язань з наповнення бюджету та оцінку діяльності менеджменту.

3. Дає оцінку виконання зобов'язань з наповнення бюджету та оцінку управління підприємницькими ризиками.

4. Правильними є відповіді 1-3.

20. Бухгалтерський управлінський облік як система мікроекономіки:

1. Дає інформацію для управління підприємницькими ризиками.

2. Дає інформацію для забезпечення фінансово-економічної безпеки підприємства.

3. Дає інформацію для забезпечення фінансово-економічної безпеки держави та викладене у п. 1.

4. Правильними є відповіді 1-2.

Запитання 21. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку затверджуються:

1. Урядом України.

2. Спеціальною комісією ООН.

3. Міністерством фінансів України.

4. Президентом України.

Запитання 22. Обов'язковість ведення бухгалтерського обліку в Україні закріплена в:

1. Законі України «Про податкову службу».

2. Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

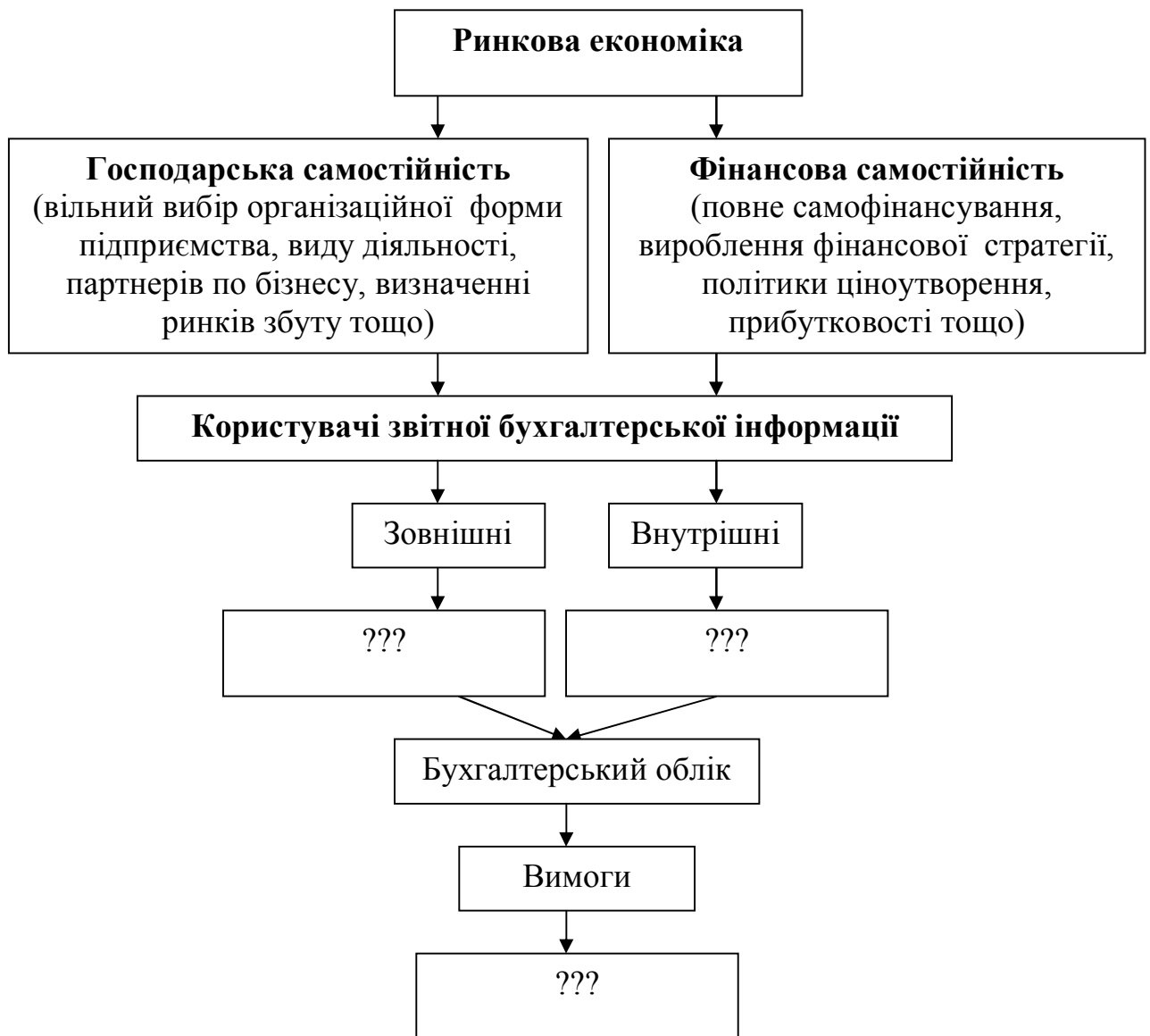
3. Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку.

4. Конституції України.

Практичні завдання до теми 1 Історична ретроспектива обліку та його сутність

Завдання 1.

Умова: За наведеною схемою доведіть об'єктивну необхідність функціонування бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки та доповніть схему необхідною інформацією.



Необхідно:

1. Доповнити схему необхідною інформацією.
2. Сформулювати та обґрунтувати своє визначення необхідності функціонування бухгалтерського обліку.

Завдання 2.

Умова: Для однотипних підприємств характерні такі риси: тривалість операційного циклу, кількість працівників, обсяги реалізації виготовленої продукції, обсяг грошового потоку, структура активу та пасиву балансу, кількість основних фондів, обсяг орендованих приміщень.

Необхідно: Розкрити сутність кожного з наведених термінів для однотипних підприємств.

Завдання 3.

Умова: Результатом опрацювання обліково-аналітичної інформації є її систематизація у фінансовій звітності за певними категоріями:

- а) інформація, що відбиває поточний фінансовий стан організації;
- б) інформація, що має відношення до оподаткування;
- в) інформація, необхідна для ефективного управління організацією.

Необхідно: Дати роз'яснення стосовно сутності та можливостей використання інформації за кожною з наведених в умові до даного завдання категорій.

Завдання 4.

Умова: Головна вимога ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності – правильне та об'єктивне формування вартості відображених об'єктів.

Необхідно:

1. Сформулювати власне тлумачення складності виконання вказаної вимоги.
2. Дати пояснення впливу окремих факторів на вартість об'єктів обліку.
3. Дати пояснення стосовно пріоритету змісту перед формою, а також розуміння того, наскільки за бездоганними в юридичному сенсі числами стоять реальні цінності.

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 2

Контрольні запитання до теми 2. Правові засади бухгалтерського обліку та його місце у системі економічних наук

1. Розкрити поняття «державне регулювання бухгалтерського обліку» та визначити мету державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

2. Через які органи державної влади та державного управління реалізується державне регулювання облікової системи України ?

3. Окреслити коло завдань і функцій у сфері правового регулювання (регламентації) бухгалтерського обліку і фінансової звітності таких керівних органів, як:

- Міністерство фінансів України;
- Державний комітет статистики України;
- Національний банк України;
- Державне казначейство України;

4. Визначити статус, склад Методологічної ради з бухгалтерського обліку, мету її створення.

5. Охарактеризувати нормативно-правові документи, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, та розкрити їх певну підпорядкованість.

6. Окреслити перспективний напрямок розвитку бухгалтерського обліку і фінансової звітності та шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку у сфері його регулювання.

7. Що є складовою організації бухгалтерського обліку в Україні ?

8. Розкрити сутність методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку.

9. На підставі відповідних норм визначити повноваження суб'єктів господарювання стосовно організації бухгалтерського обліку, які забезпечують його ведення.

10. Визначити заходи, які забезпечують оптимальну організацію ведення обліку та складання фінансової звітності в Україні.
11. Дати характеристику бухгалтерського обліку, як самостійної економічної науки.
12. Розкрити взаємозв'язок бухгалтерського обліку з економічними науками.
13. Охарактеризувати взаємозв'язки бухгалтерського обліку, як функції управління.
14. Визначити відмінності між видами обліку.
15. Скласти класифікацію господарського обліку.
16. Обґрунтувати функції бухгалтерського обліку.
17. Навести характеристику ролі бухгалтерського обліку в прийнятті управлінських рішень.

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей
Тема 2. Правові засади бухгалтерського обліку та його місце у системі економічних наук

1. Перспективи розвитку державного регулювання обліку і звітності.
2. Оцінка стану нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку і звітності.
3. Облік у системі економічних наук.
4. Місце і взаємозв'язок бухгалтерського обліку у науковому середовищі.
5. Перспективи функціональної інтеграції в обліковому середовищі.
6. Функціональне призначення керівних органів бухгалтерського обліку в управлінні економікою.
7. Оптимальна організація ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.
8. Державна регламентація нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

9. Оптимізація методичного забезпечення обліку та складання фінансової звітності.

10. Розвиток теоретичних основ бухгалтерського обліку в Україні.

11. Цільове спрямування бухгалтерського обліку.

Тести до теми 2

Правові засади бухгалтерського обліку та його місце у системі економічних наук

У кожному тесті одна правильна відповідь.

1. Господарський облік поділяють на:

1. Фінансовий, податковий, управлінський.
2. Оперативний, статистичний, бухгалтерський.
3. Бухгалтерський, виробничий, управлінський.
4. Немає правильної відповіді.

2. Бухгалтерський облік є складовою більш широкого поняття:

1. Податковий облік.
2. Фінансовий облік.
3. Господарський облік.
4. Немає правильної відповіді.

3. Упорядкована і регламентована система збирання, вимірювання, обробки та передачі інформації про господарюючий суб'єкт користувачам для прийняття управлінських рішень – це:

1. Одне з відомих визначень бухгалтерського обліку.
2. Визначення бухгалтерського обліку, наведене в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".
3. Визначення завдання курсу "Теорія бухгалтерського обліку".
4. Немає правильної відповіді.

4. На формування цілісної системи обліку впливають такі фактори:

1. Загальна політична ситуація і тенденції економічного розвитку країни та світу та п.п 2-3.
2. Податкова система країни і світу та співіснування облікових систем світу.
3. Внутрішні та зовнішні користувачі облікової звітності.
4. Зовнішні користувачі облікової звітності, інвестори та власники підприємства.

5. Обов'язковість ведення бухгалтерського обліку в Україні

закріплена в:

1. Законі України "Про податкову службу".
2. Законі України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні".
3. Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку;
4. Конституції України.

6. Бухгалтерський облік належить до циклу:

1. Юридичних дисциплін.
2. Математичних дисциплін.
3. Філософських дисциплін.
4. Економічних дисциплін.

7. Як наукова та навчальна дисципліна бухгалтерський облік жодного відношення не має до:

1. Теорії економічного аналізу.
2. Математичного моделювання.
3. Геології.
4. Фінансового права.

8. Доповніть речення: "Бухгалтерський облік є основою для вивчення таких дисциплін...":

1. Економічна теорія, економічна політика.
2. Менеджмент та маркетинг.
3. Аудит, ревізія і контроль.
4. Теорія ймовірностей, математична статистика.

9. Бухгалтерський облік входить у групу:

1. Гуманітарних дисциплін.
2. Природничих дисциплін.
3. Фундаментальних дисциплін.
4. Економічних.

10. Державне регулювання облікової системи України реалізується через:

1. Систему органів державної влади.
2. Систему органів державного управління та викладене у п. 1.
3. Систему органів державної податкової адміністрації.
4. Систему органів Міністерства фінансів України.

11. Поняття «державне регулювання бухгалтерського обліку» означає:

1. Комплекс заходів законодавчого, виконавчого та контролюючого характеру, за допомогою яких державними органами здійснюється методологічне, методичне та організаційне забезпечення функціонування системи бухгалтерського обліку в Україні.

2. Комплекс заходів, за допомогою яких уповноважені державні органи регулюють фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання.

3. Комплекс процедур, за допомогою яких відповідними державними органами забезпечується активний вплив на хід господарських процесів у діяльності підприємства.

4. Немає правильної відповіді.

12. Мета державного регулювання обліку:

1. Удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

2. Створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх користувачів.

3. Гарантування доступу до інформації, що міститься у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

4. Немає правильної відповіді.

13. Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначаються:

1. Господарським кодексом України.

2. Міжнародними стандартами фінансової звітності.

3. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

4. Усі відповіді правильні.

14. Дія Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» поширюється:

1. На усіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, крім банківських установ.

2. На усіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності.

3. На усіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, крім суб'єктів малого підприємництва.

4. На усіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, крім бюджетних установ.

15. Державне регулювання облікової системи України реалізується через:

1. Систему органів державної влади та державного управління.
2. Міністерство фінансів України.
3. Державну податкову службу України.
4. Національний банк України, Державне казначейство України.

16. Функції Міністерства фінансів України стосовно регламентації бухгалтерського обліку:

1. Розроблення та затвердження нормативно-правових актів щодо організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.
2. Розроблення та затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
3. Розроблення методології обліку.
4. Розроблення методичного забезпечення обліку.

17. Методологічна рада з бухгалтерського обліку – це:

1. Обов'язкова структура у системі органів державного управління.
2. Державний орган у системі державної влади.
3. Дорадчий орган при Міністерстві фінансів України.
4. Усі відповіді правильні.

18. Склад Методологічної ради з бухгалтерського обліку – це:

1. Висококваліфіковані науковці.
2. Спеціалісти міністерств та інших центральних органів виконавчої влади.
3. Представники громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України.
4. Спеціалісти підприємств України.

19. Мета створення Методологічної ради з бухгалтерського обліку:

1. Організація розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
2. Розробка методологічного забезпечення щодо впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації.
3. Удосконалення організаційних форм і методів податкового обліку в Україні.
4. Розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

20. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банківських установах установлюється:

1. Державним казначейством України.
2. Державною податковою службою України.
3. Методологічною радою з бухгалтерського обліку.
4. Національним банком України.

21. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності у бюджетних установах установлюється:

1. Державним казначейством України.
2. Державною податковою службою України.
3. Методологічною радою з бухгалтерського обліку.
4. Національним банком України.

22. Функції Державного комітету статистики України з питань загального керівництва системою обліку:

1. Ведення обліку виконання державних планів розвитку народного господарства.
2. Регламентація первинного обліку стосовно всіх галузей економіки України.
3. Розробка та затвердження форм звітності, порядку їх складання і подання.
4. Розробка єдиних показників, за якими здійснюється облік.

23. Ступені нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку (розмістити у порядку зростання):

1. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти; Закони України та інші нормативно-правові акти; робочі документи; інструкції, методичні рекомендації.
2. Закони України та інші нормативно-правові акти; положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти; робочі документи; інструкції, методичні рекомендації.
3. Робочі документи; інструкції, методичні рекомендації; положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти; закони України та інші нормативно-правові акти.
4. Правильної відповіді немає.

24. Методологічне забезпечення бухгалтерського обліку – це:

1. Розроблені рекомендації щодо підвищення кваліфікації бухгалтерів.
2. Розроблені та затверджені форми бухгалтерського обліку для всіх галузей економіки країни.
3. Концептуальні засади ведення обліку.

4. Немає правильної відповіді.

25. Методичне забезпечення бухгалтерського обліку –це:

1. Розроблені принципи ведення бухгалтерського обліку.
2. Розроблені правила документообігу.
3. Методичні вказівки, рекомендації, інструкції щодо застосування законодавчих актів та стандартів бухгалтерського обліку.
4. Усі відповіді правильні.

26. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції:

1. Власника (власників) або вповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів;
2. Міністерства фінансів України.
3. Методологічної ради з бухгалтерського обліку.
4. Усі відповіді правильні.

27. До організації бухгалтерського обліку на підприємстві відноситься:

1. Вибір форми бухгалтерського обліку.
2. Розробка системи та вибір форми управлінського обліку.
3. Вибір технології обробки облікової інформації.
4. Визначати доцільність застосування положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

28. Оптимальна організація обліку передбачає:

1. Фіксацію господарських процесів.
2. Формування повної й достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства.
3. Виконання всіх функцій бухгалтерського обліку.
4. Виявлення і мобілізацію внутрішньогосподарських резервів.

29. Контроль за дотриманням правил ведення бухгалтерського обліку здійснюється:

1. Власниками або вповноваженими посадовими особами підприємства.
2. Аудиторськими фірмами.
3. Державною податковою службою України.
4. Відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

30. Передумови вдосконалення вимог ведення бухгалтерського обліку пов'язані з:

1. Відсутністю законодавчих важелів, стимулюючих якісне ведення бухгалтерського обліку.
2. Наближенням до міжнародних стандартів фінансової звітності.
3. Неузгодженістю та складністю фактичного застосування окремих правил П(С)БО.
4. Вітчизняний бухгалтерський облік не потребує нормативного вдосконалення.

Практичні завдання до теми 2

Правові засади бухгалтерського обліку та його місце у системі економічних наук

Завдання 1.

Умова: Підприємство придбало авто у 2004 році. У травні 2011 року було замінено кузов цього автомобіля.

Необхідно:

1. Визначити наявність правового підґрунтя для кваліфікації даної господарської операції.
2. Сформулювати за конкретними пунктами обраних нормативних чинників загальний механізм господарської операції із заміни кузова у бухгалтерському обліку.

Завдання 2.

Умова: Підприємство придбало авторське право з терміном експлуатації 9 місяців.

Необхідно:

1. Визначити наявність правового підґрунтя для відображення придбаних цінностей у бухгалтерському обліку.
2. Сформулювати за конкретними пунктами обраних нормативних чинників загальний механізм визначення виду активів за придбаними цінностями.

Завдання 3.

Умова: На підприємстві наявні основні засоби, для яких була встановлена нульова ліквідаційна вартість.

Необхідно:

1. Визначити наявність правового підґрунтя для перегляду ліквідаційної вартості основних засобів з метою подальшого нарахування амортизації.
2. Обґрунтувати доцільність застосування кожного нормативного чинника.
3. Сформулювати за конкретними пунктами обраних нормативних чинників загальний механізм перегляду ліквідаційної вартості основних засобів.
4. Указати посадових осіб, які мають право приймати рішення про перегляд ліквідаційної вартості основних засобів.

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 3

Контрольні питання до теми 3. Бухгалтерський облік у сучасній системі управління суб'єктом господарювання

1. Сутність господарського обліку, передумови виникнення.
2. Користувачі обліково-аналітичної інформації та їх зацікавленість у ній.
3. Охарактеризуйте особливості розвитку італійської школи бухгалтерського обліку.
4. Поняття «бухгалтерії» як процесу в системі господарського обліку.
5. Охарактеризуйте принципи бухгалтерського обліку.
6. Визначте завдання бухгалтерського обліку.
7. Охарактеризуйте вимоги, що висуваються до бухгалтерського обліку.
8. Види господарського обліку, їх відмінності.

9. Дайте порівняльну характеристику фінансового, управлінського та податкового обліку.

10. У чому полягає взаємозв'язок бухгалтерського обліку з іншими економічними науками?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей
Тема 3. Бухгалтерський облік у сучасній системі управління суб'єктом господарювання

1. Місце і роль «Трактату про рахунки і записи» Л. Пачолі в історії розвитку бухгалтерського обліку.

2. Становлення та реформування системи бухгалтерського обліку в Україні.

3. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

4. Бухгалтерський облік як основа для прийняття ефективних управлінських рішень.

5. Креативний облік – що нового?

Тести до теми 3: Бухгалтерський облік у сучасній системі управління суб'єктом господарювання

У кожному тесті одна правильна відповідь.

1. Бухгалтерський облік – це ...

1. Кількісне відображення процесів матеріального виробництва.

2. Реєстрація масових однорідних явищ і процесів з метою виявлення закономірностей у їх розвитку.

3. Інформаційна система, яка вимірює, обробляє і передає фінансову інформацію про підприємство.

4. Упорядкована система збору, виміру, реєстрації, обробки і передачі інформації в грошовому вираженні про майно, зобов'язання і господарські операції підприємства шляхом суцільного, безперервного і документального їх оформлення.

2. Внутрішні користувачі – це:

1. Група людей, яка несе повну відповідальність за функціонування бізнесу та досягнення цілей прибутковості і ліквідності.

2. Податкові органи, органи державного управління та інші.
3. Власники або потенційні власники бізнесу.
4. Інвестори.

3. У чому полягає сутність основного бухгалтерського рівняння?

1. Пасиви дорівнюють власному капіталу плюс зобов'язання.
2. Активи дорівнюють власному капіталу плюс зобов'язання.
3. Активи дорівнюють пасивам плюс зобов'язання.
4. Активи дорівнюють пасивам мінус зобов'язання.

4. Упровадження управлінського обліку в організації ...

1. Здійснюється на розсуд керівництва.
2. Обов'язково і регламентується державою.
3. Проводиться на першу вимогу податкових органів.
4. Здійснюється за рішенням акціонерів.

5. Закінчить речення: "Бухгалтерський облік є основою для вивчення таких дисциплін...":

1. Економічна теорія, економічна політика.
2. Менеджмент та маркетинг.
3. Аудит, ревізія і контроль.
4. Теорія ймовірностей, статистика.

6. Який з принципів *не* відноситься до принципів обліку:

1. Принцип послідовності.
2. Принцип безперервності.
3. Принцип доцільності.
4. Принцип відповідності.

7. Який вид обліку забезпечує інформаційні потреби безпосередньо управління – щогодинного, щозмінного, щодобового тощо?

1. Актуарний.
2. Статистичний.
3. Креативний.
4. Оперативний.

8. Який з користувачів облікової інформації має прямий фінансовий інтерес?

1. Банки.
2. Фонд державного майна.
3. профспілка підприємства.
4. податкові органи.

9. Яке твердження є неправильним?

1. Бухгалтерський облік є самостійною економічною наукою і певною областю практичної суспільної діяльності.

2. Бухгалтерський облік - економічна дисципліна, що вивчає природу і сутність фінансів, розкриває сутність таких понять, як фінансування, капітальні інвестиції, податки, відрахування від прибутку тощо.

3. Бухгалтерський облік представляє собою систему збору, накопичення і обробки інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

4. Наука бухгалтерії – це міст, який поєднує економіку і право, тому практикуючий бухгалтер виступає як юрист, суддя учасників господарських процесів і як їх економічний радник.

10. Які з наведених вимог відносяться до бухгалтерського обліку?

1. Формування повної, достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства.

2. Додержання Положень (стандарт 3. бухгалтерського обліку).

3. Забезпечення наявності первинної документації та своєчасної її обробки.

4. Усі відповіді правильні.

11. Операції із заготівлі сировини та інших матеріалів складають у своїй сукупності процес...:

1. Виробництва.

2. Закупівлі.

3. Реалізації;

4. Збуту.

12. Предметом дослідження бухгалтерського обліку є:

1. Господарська діяльність підприємств.

2. Діяльність підприємств з виробництва та реалізації продукції.

3. Діяльність сільськогосподарських підприємств.

4. Діяльність окремих структурних підрозділів підприємства.

13. Користувачами облікової інформації є:

1. Інвестори, банки та інші кредитори.

2. Податкові органи, органи державного управління.

3. Рада директорів, менеджери, керівники підрозділів.

4. Всі відповіді вірні.

14. Перші наукові праці було опубліковано в...:

1. Англії.

2. Сполучених Штатах Америки.

3. Італії.

4. Єгипті.

15. Принцип послідовності передбачає, що...:

1. Господарські операції послідовно відображаються в обліку.
2. Облік ведеться за обраним методом та має незмінний характер.
3. Облік окремих об'єктів повинен здійснюватись однаково.
4. Жодної правильної відповіді.

16. Релевантність інформації - це:

1. Її здатність впливати на оцінку статей звітності або рішення.
2. Повнота висвітлених даних.
3. Невідповідність даних обліку фактичним даним.
4. Достовірність даних, відображених у фінансовій звітності.

17. Принцип консерватизму передбачає:

1. Витрати визнаються, коли вони потенційно неможливі.
2. Виручка визнається, коли вона може бути потенційно можливою.
3. Виручка визнається, коли вона може бути потенційно визнаною.
4. Усі відповіді правильні.

18. Різні види обліку характеризуються тим, що...:

1. Всі вони мають спільні об'єкти, завдання та особливості.
2. Діють не ізольовано, а взаємодіють один з одним.
3. Утворюють розрізнену систему господарського обліку.
4. Жодної правильної відповіді.

19. Господарський облік поділяють на:

1. Статичний, бухгалтерський та оперативний.
2. Управлінський, фінансовий та податковий.
3. Операційний, аналітичний та бухгалтерський.
4. Оперативний, статистичний та бухгалтерський.

20. Сутність фінансового обліку полягає у...:

1. Ведені спеціальної податкової документації.
2. Накопиченні інформації щодо всіх аспектів діяльності підприємства.
3. Використанні статистичних методів.
4. Формуванні інформації для прийняття управлінських рішень.

Практичні завдання до теми 3
Бухгалтерський облік у сучасній системі управління суб'єктом господарювання

Завдання 1.

Умова: У табл. 1 наведено ознаки обліку.

Необхідно: 1. Дати визначення кожної з ознак для фінансового та управлінського обліку. Заповнити таблицю табл. 1.

Таблиця 1

Ознаки обліку та їх визначення

Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік
01	02	03
Мета		
Завдання		
Користувачі		
Об'єкти обліку		
Методика накопичення інформації		
Строки накопичення, обробки та передачі інформації		

Завдання 2.

Умова: У табл. 2 наведено принципи, що їх необхідно враховувати при організації обліку на підприємстві, а також їх визначення.

Необхідно: 1. Пов'язати назву принципу з його визначенням.

2. Заповнити таблицю табл. 2.

Таблиця 2

Принципи та їх визначення

п/п	Принцип	п/п	Визначення
01	02	03	04
1	Автономності підприємства	А	передбачає, що підприємство здійснюватиме свою діяльність протягом певного періоду і ця діяльність не буде зупинена найближчим часом
2	Безперервності	Б	необхідність застосування одного й того ж обраного методу ведення обліку на підприємстві
3	Грошового виміру	В	визначає можливість і необхідність поділу безперервної діяльності підприємства на звітні періоди для складання необхідної звітності та виявлення результатів діяльності
4	Періодичності	Г	передбачає, що гроші є найбільш універсальним виміром різних об'єктів обліку, а також забезпечують адекватну оцінку господарської діяльності підприємства
5	Послідовності (постійності)	Д	кожне підприємство розглядається як господарська одиниця, що є відокремленою від її власників чи інших підприємств

Завдання 3.

Умова: У табл. 3 наведено принципи бухгалтерського обліку.

Необхідно: 1. Навести характеристику кожного принципу.

2. Заповнити таблицю табл. 3.

Таблиця 3

Характеристика принципів бухгалтерського обліку

Принцип	Характеристика
01	02
Історичної собівартості	
Двосторонньої тотожності	
Відповідності	
Суттєвості	
Консерватизму	

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ДО РОЗДІЛУ 2. ОСНОВИ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 4

Контрольні запитання до теми 4

Предмет і система об'єктів бухгалтерського обліку

1. Що є предметом бухгалтерського обліку?
2. Що таке операційний цикл? Чи відрізняється операційний цикл підприємств різних галузей та видів діяльності?
3. Що є об'єктами бухгалтерського обліку?

4. Як класифікують об'єкти обліку за складом і розміщенням?
5. Як класифікують об'єкти обліку за джерелами формування і цільовим призначенням?
6. Що таке активи? Які основні ознаки активів підприємства?
7. Чим відрізняються необоротні активи от оборотних?
8. Дайте визначення таким об'єктам обліку: нематеріальні активи, основні засоби, інші необоротні матеріальні активи.
9. Як класифікують оборотні активи підприємств?
10. Що входить до складу виробничих запасів?
11. У чому полягають спільні та різні ознаки малоцінних необоротних матеріальних активів і малоцінних та швидкозношуваних предметів?
12. Що таке дебіторська заборгованість?
13. Що таке фінансові інвестиції як об'єкт обліку? Чим поточні фінансові інвестиції відрізняються від довгострокових?
14. Що становить власний капітал підприємства?
15. Дайте визначення зобов'язань.
16. Що таке статутний капітал підприємства? Як він формується?
17. Опишіть складові частини власного капіталу.
18. Як класифікують зобов'язання в бухгалтерському обліку?
19. Які зобов'язання є поточними, а які довгостроковими?
20. Розкрийте склад господарських процесів.
21. Які типи господарських операцій за їх впливом на стан об'єктів обліку ви знаєте?
22. Чи є господарські процеси об'єктами бухгалтерського обліку?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей
Тема 4. Предмет і система об'єктів бухгалтерського обліку

1. Предмет бухгалтерського обліку.
2. Об'єкти бухгалтерського обліку.

3. Класифікація об'єктів бухгалтерського обліку.
4. Основні ознаки активів підприємства та їх класифікація.
5. Класифікація необоротних активів.
6. Класифікація оборотних активів.
7. Визначення запасів підприємства та їх класифікація.
8. Визначення дебіторської заборгованості та особливості її обліку.
9. Фінансові інвестиції як об'єкт обліку.
10. Власний капітал підприємства та його складові.
11. Визначення зобов'язань та їх класифікація.
12. Статутний капітал підприємства: обліковий аспект.
13. Господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку.

Тести до теми 4 **Предмет і система об'єктів бухгалтерського обліку**

У кожному тесті одна правильна відповідь

1. До складу нематеріальних активів підприємства входить:

1. Комп'ютер.
2. Права на програмне забезпечення.
3. Довідник з правового регулювання економічної діяльності.
4. Офісні меблі.

2. Статутний капітал недержавного підприємства – це:

1. Сума основних та обігових коштів, якими володіє підприємство.
2. Сума внесків у майно засновників підприємства.
3. Сума грошових коштів та виробничих запасів.
4. Сума основних та необоротних активів.

3. До виробничих запасів належать:

1. Інструменти багаторазового використання.
2. Незавершені деталі в цеху.
3. Готова продукція на складі.
4. Ящики для упакування продукції та матеріалів.

4. До основних засобів верстатобудівного підприємства не належать:

1. Будинок складу готової продукції.
2. Комп'ютер бухгалтерії.

3. Верстати фрезерні на складі.
4. Автомобілі вантажні.

5. Кредиторською заборгованістю є:

1. Заборгованість засновників за внесками в статутний капітал.
2. Заборгованість покупців за готову продукцію, товари, роботи, послуги.
3. Заборгованість постачальникам за товари, роботи, послуги.
4. Заборгованість підзвітних осіб за сумами авансів, що видані під звіт.

6. До складу активів підприємства входять:

1. Статутний капітал.
2. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги.
3. Нерозподілений прибуток.
4. Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги.

7. Дебіторською заборгованістю є:

1. Заборгованість засновникам за сумами нарахованих дивідендів.
2. Заборгованість покупцям за отриманими від них авансами за готову продукцію, що підлягає відвантаженню.
3. Заборгованість робітникам з оплати праці.
4. Заборгованість підзвітних осіб за сумами авансів, що видані під звіт.

8. Не відноситься до основних засобів, а входить до групи інших необоротних матеріальних активів такий об'єкт:

1. Станки свердлильні.
2. Комп'ютер.
3. Будинок заводууправління.
4. Інструмент для збірки виробів.

9. До інвестиційної нерухомості належать:

1. Незавершене будівництво власного виробничого цеху.
2. Будинок, що отриманий в операційну оренду.
3. Будинок, що використовується для офісу.
4. Будинок, що використовується для здачі в оренду.

10. До власного капіталу підприємства належать:

1. Основні засоби.
2. Нерозподілений прибуток.
3. Незавершене будівництво.
4. Інвестиційна нерухомість.

11. До поточних біологічних активів належать:

1. Сільськогосподарська продукція.

2. Багаторічні виноградники.
3. Сім'ї бджіл.
4. Молодняк на вирощуванні та відгодівлі.

12. До довгострокових фінансових інвестицій належать:

1. Випущені облігації на термін 3 роки.
2. Видані векселя на термін 1 рік.
3. Придбані акції з метою інвестування і отримання дивідендів.
4. Грошові кошти на інших поточних рахунках (в акредитиві).

13. Під впливом такого типу операцій підсумок активів підприємства та джерел їх формування не змінюється, а лише відбуваються рівновеликі протилежні зміни в активах:

1. Зміни в джерелах формування активів.
2. Вибуття коштів з господарства.
3. Залучення коштів у господарство.
4. Кругообіг господарських засобів, їх перехід з однієї форми в іншу.

14. Під впливом такої господарської операції відбудуться рівновеликі зміни одного з видів активів і одного з видів зобов'язань у бік зменшення:

1. Оприбутковано готову продукцію до складу.
2. Виплачено заробітну плату робітникам та службовцям.
3. Відпущено матеріали у виробництво.
4. Оприбутковано паливо, що надійшло від постачальників.

15. Під впливом такої операції відбудеться зменшення підсумку активів і джерел їх формування:

1. Виплачено з каси заробітна плата.
2. Отримано основні засоби безкоштовно.
3. Надійшло з поточного рахунка в касу гроші для виплати заробітної плати.
4. Відпущено матеріали у виробництво.

16. Під впливом такої операції відбудуться рівновеликі протилежні зміни двох видів джерел формування активів підприємства:

1. Надходження позики банку на поточний рахунок.
2. Виконано розрахунки з постачальниками за рахунок позики банку.
3. Виплачено заробітну плату робітникам та службовцям.
4. Відпущено матеріали на виробництво продукції.

17. В складі активів та їх джерел під впливом операції з придбання матеріалів підзвітними особами відбудуться такі зміни:

1. Рівновеликі протилежні зміни двох об'єктів в активах підприємства.
2. Рівновеликі протилежні зміни двох об'єктів в пасивах підприємства.

3. Рівновелике збільшення одного виду активів та одного виду джерел формування активів.

4. Рівновелике зменшення одного виду активів та одного виду джерел формування активів.

18. У складі активів і джерел їх формування відбудуться такі зміни, якщо підприємство поверне позику банку сумою 10000 грн.:

1. Рівновеликі протилежні зміни двох видів активів.
2. Рівновеликі протилежні зміни двох видів джерел формування активів.

3. Збільшиться підсумок активів і їх джерел на 10000 грн.

4. Зменшиться підсумок активів і їх джерел на 10000 грн.

19. Під впливом такої господарської операції зменшиться підсумок активів і джерел їх формування:

1. Отримані грошові кошти до каси з поточного рахунка для виплати заробітної плати.

2. Утриманий податок з доходів фізичних осіб із заробітної плати робітників підприємства.

3. Виплачено заробітну плату робітникам підприємства.

4. Отримано матеріали від постачальників.

20. Господарська операція: “Видані з каси гроші під звіт працівнику підприємства” викликає такі зміни у складі активів і їх джерел:

1. Зменшення в активах та джерелах їх формування.

2. Збільшення в активах та джерелах їх формування.

3. Рівновеликі протилежні зміни двох видів активів.

4. Рівновеликі протилежні зміни двох видів джерел формування активів.

Практичні завдання до теми 4 Предмет і система об'єктів бухгалтерського обліку

Завдання 1.

Умова: Наведено перелік об'єктів бухгалтерського обліку підприємства:

1) патент на виробництво лікарських препаратів;

2) будинок складу готової продукції;

3) дебіторська заборгованість бюджету за податком на добавлену вартість;

- 4) довгострокова позика, отримана в банку "Південний";
- 5) дебіторська заборгованість постачальника за виданим йому авансом в іноземній валюті;
- 6) дебіторська заборгованість підзвітної особи по сумі, що видана на відрядження;
- 7) принтер вартістю 500 грн.;
- 8) кредиторська заборгованість з оплати праці працівникам;
- 9) автомобіль "Тойота-Королла"
- 10) статутний капітал;
- 11) нерозподілений прибуток;
- 12) офісні прилади;
- 13) спецодяг на складі підприємства;
- 14) бензин на складі;
- 15) незавершені деталі в цеху.

Необхідно: На підставі наведеного переліку об'єктів бухгалтерського обліку виділити лише активи підприємства і відзначити до яких видів вони відносяться.

Завдання 2.

Умова: Наведено перелік об'єктів бухгалтерського обліку підприємства:

- 1) будинок складу матеріалів;
- 2) авторські права на видавництво літератури;
- 3) заборгованість бюджету за податком на прибуток;
- 4) позика, отримана в "Укрсиббанку" терміном на 6 місяців;
- 5) кредиторська заборгованість за авансом у національній валюті, отриманим від покупців;
- 6) кошти на поточному рахунку в національній валюті;
- 7) акціонерний капітал;
- 8) нерозподілений прибуток;

- 9) заборгованість підприємства по єдиному соціальному внеску;
- 10) заборгованість з оплати праці персоналу;
- 11) додатковий вкладений капітал;
- 12) придбані акції з метою перепродажу.
- 13) заборгованість покупців за відвантажені товари;
- 14) заборгованість за нарахованими відсотками по позиці банку;
- 15) резервний капітал.

Необхідно: На підставі наведеного переліку об'єктів бухгалтерського обліку виділити лише складові власного капіталу і зобов'язань підприємства і відзначити до яких видів вони відносяться.

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 5

Контрольні запитання до теми 5.

Метод бухгалтерського обліку та його елементи. Стадії облікового процесу

1. У чому полягає сутність методу бухгалтерського обліку?
2. Дайте обґрунтування елементам методу бухгалтерського обліку.
3. У чому полягає зв'язок між предметом та методом бухгалтерського обліку?
4. Як впливає метод на побудову бухгалтерського обліку?
5. Чому метод бухгалтерського обліку поділяється на елементи?
6. Що являє собою обліковий процес?
7. Назвіть та дайте обґрунтування стадіям облікового процесу.
8. Який взаємозв'язок існує між стадіями облікового процесу та елементами методу бухгалтерського обліку?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей до теми 5.

Метод бухгалтерського обліку та його елементи. Стадії облікового процесу

1. Науковий зміст методу бухгалтерського обліку.
2. Шляхи розвитку методу бухгалтерського обліку на сучасному етапі.

3. Перспективи та проблеми розвитку методу бухгалтерського обліку в умовах використання обчислювальної техніки.

4. Сутність зв'язку між елементами методу бухгалтерського обліку та об'єктами обліку.

**Тести до теми 5:
Метод бухгалтерського обліку та його елементи. Стадії облікового процесу**

1. За первинну інформацію відповідає такий елемент методу бухгалтерського обліку:

1. Подвійний запис.
2. Калькулювання.
3. Звітність.
4. Документація.

2. За оцінку відповідає такий з елементів методу бухгалтерського обліку:

1. Документація.
2. Інвентаризація.
3. Калькуляція.
4. Балансове узагальнення.

3. Сутність основного бухгалтерського рівняння полягає у тому, що:

1. Активи дорівнюють власному капіталу плюс зобов'язання.
2. Пасиви дорівнюють власному капіталу плюс зобов'язання.
3. Активи дорівнюють пасивам плюс зобов'язання.
4. Активи дорівнюють пасивам мінус зобов'язання.

4. Для запису на рахунках використовується такий елемент методу бухгалтерського обліку:

1. Документація.
2. Інвентаризація.
3. Подвійний запас.
4. Грошова оцінка.

5. Інвентаризація - це:

1. Спосіб виявлення нестач.
2. Спосіб первинної реєстрації господарських операцій.
3. Спосіб зіставлення даних обліку фактичної наявності об'єктів обліку.
4. Спосіб визначення собівартості запасів.

6. Бухгалтерська проводка - це:

1. Запис за кредитом рахунка.

2. Взаємозв'язок між рахунками.
3. Бухгалтерський запис за дебітом рахунка.
4. Бухгалтерський запис за дебітом та кредитом рахунка, та сумою операції.

7. Сутність методу бухгалтерського обліку полягає в тому, що:

1. Це сукупність способів реєстрації господарських операцій.
2. Це сукупність способів визначення собівартості об'єктів обліку.
3. Це сукупність способів, що забезпечують отримання, обробку та видачу облікової інформації.
4. Це сукупність способів, що забезпечують Баланс.

8. Контрольне значення подвійного запису полягає в тому, що:

1. Сума записів по дебету дорівнює сумі записів по кредиту кожного рахунка.
2. По дебету та кредиту відображуються однакові суми.
3. Сума дебетових оборотів дорівнює сумі кредитових оборотів усіх рахунків.
4. Дебітові обороти рівні кредитовим оборотам.

9. Документація - :

1. Спосіб визначення собівартості об'єктів обліку.
2. Спосіб первинної реєстрації фактів господарської діяльності.
3. Система підсумкових показників діяльності підприємства.
4. Спосіб виявлення прибутку підприємства.

10. Контрольне значення подвійного запису полягає у тому, що:

1. Підсумок дебетових оборотів усіх рахунків дорівнює підсумку кредитових оборотів усіх рахунків.
2. Оборот за дебетом дорівнює обороту за кредитом.
3. Дебетовий оборот дорівнює кредитовому обороту.
4. Дебет дорівнює кредиту.

11. Кореспонденція рахунків являє собою

1. Відображення операцій на рахунках.
2. Взаємозв'язок між рахунками.
3. Вказівки до рахунка, що дебетується та кредитується, та суми операції.
4. Спосіб відображення операції.

12. Рахунок бухгалтерського обліку являє собою:

1. Спосіб групування і відображення стану і руху об'єктів обліку.
2. Спосіб поточного обліку руху коштів підприємства.
3. Спосіб документування оплати.
4. Спосіб обліку руху джерел коштів підприємства.

13. Подвійний запис - це:

1. Це запис у дебет та кредит рахунка.
2. Це запис на двох рахунках.

3. Це запис у дебеті одного та кредиті іншого рахунка.
4. Це запис на рахунках та одночасно в балансі.

14. Сутність грошової оцінки, як елемента методу бухгалтерського обліку, полягає в тому, що:

1. Це спосіб вимірювання об'єктів обліку.
2. Це спосіб вимірювання та узагальнення об'єктів обліку.
3. Це спосіб розрахунків.
4. Це спосіб узагальнення об'єктів обліку.

15. Об'єктами бухгалтерського обліку є:

1. Господарські засоби.
2. Джерела формування господарських засобів.
3. Господарські процеси.
4. Все перелічене вище.

16. Калькулювання - це:

1. Спосіб групування об'єктів обліку.
2. Спосіб визначення собівартості об'єктів обліку.
3. Спосіб відображення об'єктів обліку.
4. Спосіб реєстрації об'єктів обліку.

17. Для узагальнення інформації використовують такий елемент методу бухгалтерського обліку:

1. Документація.
2. Грошова оцінка.
3. Звітність.
4. Рахунки.

18. За групування поточної інформації відповідає такий елемент методу бухгалтерського обліку:

1. Рахунки.
2. Інвентаризація.
3. Грошова оцінка.
4. Калькування.

19. Підставою для відображення господарської операції в системі бухгалтерського обліку є:

1. Регістри обліку.
2. Первинний документ.
3. Опис об'єктів обліку.
4. Виробничий звіт.

20 Бухгалтерський баланс як елемент методу бухгалтерського обліку - це:

1. Групування засобів та їх джерел.
2. Регістр бухгалтерського обліку.

3. Спосіб узагальненого відображення та економічного групування засобів господарства у грошовій оцінці за їх видами та джерелами формування на певну дату.

4. Спосіб відображення господарських операцій.

Практичні завдання до теми 5: Метод бухгалтерського обліку та його елементи. Стадії облікового процесу

Завдання 1.

Умова: На підприємство надійшли матеріальні цінності від постачальника.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку застосовуються при оприбуткуванні на склад підприємства отриманих матеріальних цінностей від постачальників.

Завдання 2.

Умова: Надійшли матеріальні цінності від засновників підприємства.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку застосовуються при оприбуткуванні на склад підприємства отриманих матеріальних цінностей від засновників підприємства.

Завдання 3.

Умова: Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено здійснення внутрішнього контролю за наявністю матеріальних цінностей на підприємстві.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку застосовуються при здійсненні контролю за наявністю матеріальних цінностей підприємства.

Завдання 4.

Умова: Підприємством отримані грошові кошти від покупців за реалізовану їм продукцію.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку будуть використані при відображенні в обліку операції з отримання грошових коштів від покупців за реалізовану їм продукцію.

Завдання 5.

Умова: В бухгалтерському обліку підприємства відображено операції з визначення собівартості виготовленої продукції.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку будуть використані при відображенні в обліку операції з визначення собівартості виготовленої продукції.

Завдання 6.

Умова: В бухгалтерському обліку підприємства відображено операції з надання інформації про фінансовий стан зовнішнім користувачам.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку будуть використані при відображенні в обліку операції з надання інформації про фінансовий стан зовнішнім користувачам.

Завдання 7.

Умова: Нараховано заробітну плату робітникам підприємства за виготовлення продукції.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку застосовуються при нарахуванні заробітної плати робітникам підприємства за виготовлення продукції.

Завдання 8.

Умова: Узагальнена інформація про фінансово-господарську діяльність підприємства за звітний період.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку застосовуються при узагальненні інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства за звітний період.

Завдання 9.

Умова: Складено бухгалтерський баланс підприємства за звітний період.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку застосовуються при складанні бухгалтерського балансу.

Завдання 10.

Умова: У звітному періоді погашено заборгованість з оплати праці робітникам підприємства.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку будуть використані при відображенні в обліку операції з погашення заборгованості за оплати праці перед робітниками підприємства.

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 6

Контрольні запитання до теми 6: Первинне спостереження та документування

1. Що таке документація?
2. Яка роль документації в управлінні підприємством?
3. За якими ознаками класифікують документи?
4. Які існують вимоги до оформлення документів?
5. Що є реквізитом документа?
6. Які реквізити документів є обов'язковими?
7. Класифікація документів за їх призначенням.
8. Класифікація документів за обсягом документованих операцій.
9. Класифікація документів за місцем їх складання і обсягом.
10. Правила виготовлення та зберігання бланків суворої звітності.
11. Що таке електронний цифровий підпис?
12. Порядок електронного документообігу на підприємстві.

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей Тема 6. Первинне спостереження та документування

1. Класифікація документів.
2. Документообіг, його етапи.
3. Розробка графіка документообігу.
4. Електронний документообіг на підприємстві.

Тести до теми 6. Первинне спостереження та документування

1. Документом є:

1. Письмовий доказ факту здійснення господарської операції або письмове розпорядження власника на право її здійснення.
2. Спосіб первинного відображення об'єктів обліку, що полягає в документальному оформленні кожної господарської операції.
3. Спосіб угруповання і зіставлення активів підприємства і джерел їх формування за допомогою грошової оцінки на певну дату.
4. Спосіб угруповання і відображення руху об'єктів обліку.

2. З перерахованих вимог щодо складання первинних документів істиною є:

1. Первинні документи повинні складатися завжди у момент проведення господарської операції.
2. Первинні документи повинні складатися завжди після завершення господарської операції.
3. У кінці поточного місяця.
4. У всіх вільних, незаповнених рядках первинних документів обов'язково повинні бути прочерки.

3. виправлення помилкових записів у документах коректурним способом виконують таким чином:

1. Помилковий текст або суму закреслюють так, щоб можна було прочитати початкові дані, зверху роблять правильний запис. Виправний запис завіряють особи, які підписують документ.
2. Помилковий текст або суму закрашують коректором, зверху роблять правильний запис. Виправний запис завіряють особи, які підписують документ.
3. Складають новий документ.
4. Роблять сторнуючий запис.

4. Реквізитами документа є:

1. Показники, які містяться в документі.
2. Форма документа.
3. Вид документа.
4. Вимоги щодо заповнення документа.

5. З перерахованих реквізитів обов'язковим для кожного документа є:

1. Підпис керівника підприємства.
2. Відтиск печатки підприємства.
3. Дата складання документа.
4. Підпис головного бухгалтера.

6. Документообіг – це:

1. Облікова обробка даних, які містяться в первинних документах.
2. Певний маршрут, який проходить кожний документ від моменту складання до передачі в архів.
3. Формування документа у момент здійснення господарської операції.
4. Передача документів в архів.

7. З обробленими документами поступають так:

1. Зберігають в бухгалтерії підприємства протягом необмеженого терміну.
2. Знищують у кінці звітнього року.
3. Систематизують у хронологічному порядку і здають до архіву підприємства.
4. Передають на зберігання контролюючим органам.

8. Цілісність документів у процесі їх обробки і передачі в архів забезпечує:

1. Директор підприємства.
2. Органи правопорядку.
3. Позавідомча охорона підприємства.
4. Головний бухгалтер підприємства.

9. У разі зникнення або знищення документів керівник підприємства повинен:

1. Призначити комісію для встановлення переліку відсутніх документів і у письмовій формі повідомити про це правоохоронні органи.
2. Призначити комісію для визначення місця знаходження документів і їх відновлення.
3. Повідомити податкові органи.
4. Не звертати уваги на відсутність документів.

10. Документи класифікуються на розпорядчі, виконавчі, комбіновані та бухгалтерського оформлення:

1. За їх призначенням.
2. За характером документованих операцій.
3. Залежно від порядку відображення господарських операцій.
4. За способом охоплення господарських операцій.

11. До розпорядчих документів відноситься:

1. Чек.

2. Видатковий касовий ордер.
3. Журнал-ордер і відомість.
4. Касова книга.

12. З перерахованих документів є первинними є:

1. Відомість обліку руху товарно-матеріальних цінностей.
2. Картка складського обліку матеріалів.
3. Журнал обліку вантажів, що надходять.
4. Виписка з поточного рахунка в банку.

13. Форма графіка документообігу на підприємстві визначається:

- 1) Положенням № 88 «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку».
- 2) Рішенням головного бухгалтера підприємства.
- 3) Рішенням податкової інспекції.
- 4) Рішенням правоохоронних органів.

14. Порядок проходження і термін обробки облікової інформації визначається:

1. Графіком документообігу.
2. Планом рахунків бухгалтерського обліку.
3. Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність».
4. Податковим кодексом України.

15. Не є складовою частиною документообігу:

1. Формування документів і передача їх у бухгалтерію.
2. Облікова обробка даних, які містяться в документах.
3. Виготовлення бланків документів.
4. Передача документів до архіву.

16. Видачу документів з бухгалтерії або архіву персоналу інших підрозділів підприємства санкціонує:

1. Директор підприємства.
2. Органи правопорядку.
3. Позавідомча охорона підприємства.
4. Головний бухгалтер підприємства.

17. З перерахованих вимог щодо виготовлення і зберігання бланків суворої звітності помилковою є:

1. Бланки суворої звітності можуть виготовлятися тільки на спеціалізованих підприємствах і повинні мати друкарську нумерацію.
2. Бланки суворої звітності повинні зберігатися в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях.
3. Бланки суворої звітності повинні оформлятися прибутково-видатковими накладними і враховуватися в книзі обліку бланків суворої звітності.
4. Бланки суворої звітності знищуються у разі їх псування.

18. виправлення помилкових записів у первинних документах з обліку надходження і вибуття товарно-матеріальних цінностей здійснюється:

1. Коректурним способом.
2. Методом червоного сторно.
3. Методом складання додаткової бухгалтерської проводки.
4. Одним з перерахованих вище методів.

19. Первинні документи завжди повинні складатися:

1. У момент проведення господарської операції.
2. Після завершення господарської операції.
3. У кінці поточного місяця.
4. У момент проведення господарської операції, а якщо це неможливо – відразу після її завершення.

20. Порядок і термін проходження і обробки облікової інформації визначається:

1. Графіком документообігу.
2. Планом рахунків бухгалтерського обліку.
3. Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність».
4. Податковим кодексом України.

Практичні завдання до теми 6. Первинне спостереження та документування

Завдання 1.

Умова: На підприємство надійшли матеріальні цінності від постачальника.

Необхідно:

1. Визначити, у який термін повинна бути задокументована така господарська операція.
2. Указати вимоги щодо складання первинного документа.

Завдання 2.

Умова: У складеному документі з оприбуткування матеріальних цінностей помилковий текст та суму закрашено коректором, зверху зроблено правильний запис.

Необхідно:

1. Визначити правильність зробленого виправлення.

2. Указати правильний варіант виправлення помилок у первинних документах.

Завдання 3.

Умова: В бухгалтерії підприємства протягом необмеженого терміну зберігається безліч первинних документів.

Необхідно:

1. Визначити правомірність такого зберігання.
2. Указати правильний варіант зберігання оброблених бухгалтерією первинних документів.

Завдання 4.

Умова: В бухгалтерії підприємства випадково знищено декілька первинних документів.

Необхідно: Визначити, які заходи слід здійснити у вказаному в умові випадку.

Завдання 5.

Умова: В бухгалтерії підприємства складається графік документообігу.

Необхідно:

1. Визначити доцільність складання графіка документообігу.
2. Указати, які стадії процесу руху документів повинні бути враховані при складанні графіка документообігу.

Завдання 6.

Умова: Менеджеру знадобились окремі первинні документи, котрі знаходяться в бухгалтерії та в архіві даного підприємства.

Необхідно:

1. Визначити правомірність запиту менеджера.
2. Указати, хто санкціонує видачу документів з бухгалтерії або архіву підприємства.

Завдання 7.

Умова: Працівник відділу постачання знищив випадково зіпсовані бланки довіреностей на отримання товарно-матеріальних цінностей.

Необхідно:

1. Визначити правомірність дій працівника по знищенню бланків довіреностей.
2. Визначити правомірність знаходження бланків довіреностей у відділі постачання.
3. Указати, до якого виду документів відносяться бланки довіреностей на отримання товарно-матеріальних цінностей.
4. Указати, у якому з підрозділів (відділів, служб) підприємства повинні знаходитись бланки довіреностей на отримання товарно-матеріальних цінностей.
5. Визначити заходи з урегулювання вказаної в умові ситуації.

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 7

Контрольні запитання до теми 7. Вартісне вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку: оцінка і калькуляція

1. Які натуральні показники використовують для обліку земельних ділянок?
2. У яких показниках обліковують тверде паливо?
3. Рибні запаси вимірюють у тоннах чи штуках?
4. Площа зайнята під урожай кукурудзи рахується у штуках чи центнерах?
5. У якому виді транспорту вимірюють відстань у милях?
6. Довжина вимірюється у кг., куб.м, м?
7. Вага золота визначається у грамах чи інших одиницях?
8. Тканина на складі готової продукції обліковується у показниках довжини чи площини?

9. До якої групи показників відносять трудодні?
10. У чому полягає різниця між первісною та остаточною вартістю основних засобів?
11. За яких умов використовують дозволені методи оцінки запасів при їх вибутті?
12. Чому запаси відображаються у звітності за чистою вартістю реалізації?
13. Яка різниця між фактичною собівартістю та справедливою вартістю активів наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент?
14. За якою вартістю обліковують цінні папери?
15. Як оцінюють товар у роздрібній торговельній мережі?
16. Що означає «балансова вартість іноземної валюти»?
17. Які статті витрат відносять до виробничої собівартості продукції?
18. До яких витрат треба віднести оренду основних засобів загальнопромислового призначення?
19. За якими статтями калькуляції групуються витрати?
20. Чим відрізняється калькуляція у промисловості та ресторанному господарстві?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей
Тема 7. Вартісне вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку:
оцінка і калькуляція

1. Доцільність використання різних показників для характеристики ресурсів, капіталу та зобов'язань.
2. Необхідність облікового відображення об'єктів у грошовому вимірюванні.
3. Сутність калькулювання в системі бухгалтерського обліку.
4. Пріоритетність вибору способів калькулювання собівартості одиниці продукції за їх простотою та достовірністю.
5. Сутність маржинального доходу підприємства.

Тести до теми 7. Вартісне вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку: оцінка і калькуляція

1. До одиниці маси відносять:

1. Кілограми.
2. Сантиметри.
3. Літри.
4. Гектари.

2. До одиниці довжини відносять:

1. Гектари.
2. Тонни.
3. Декалітри.
4. Метри.

3. До одиниці об'єму відносять:

1. Кілограми.
2. Сантиметри.
3. Літри.
4. Квадратні кілометри.

4. До одиниці площі відносять

1. Грами.
2. Сантиметри.
3. Кубічні метри.
4. Гектари.

5. Зобов'язання по кредитах оцінюють за умовами договору продажі-покупки:

1. Так.
2. Ні.
3. Правильна відповідь відсутня.
4. Правильною є будь-яка з перших двох відповідей.

6. Собівартість одиниці продукції, якщо витрати на виготовлення 250 од. дорівнюють 50000 грн., дорівнює:

1. 12500000 грн.
2. 200 грн.
3. 250 грн.
4. 580 грн.

7. Якщо заборгованість іноземному постачальнику - 1000 дол. за курсом НБУ у 8,0 грн. за 1 доллар, то балансова вартість іноземної валюти дорівнює:

1. 1000 дол.
2. 8000 грн.

3. 8000 грн. за мінусом сплати відсотків за банківське обслуговування.
4. 1000 дол. за мінусом сплати відсотків за банківське обслуговування у доларах.

8. Якщо заборгованість іноземному постачальнику – 1000 дол. за курсом НБУ у 8,0 грн. за 1 долар, то вартість іноземної валюти дорівнює:

1. 1000 дол.
2. 8000 грн.
3. Правильна відповідь відсутня.
4. Правильною є будь-яка з перших двох відповідей.

9. Амортизаційна вартість основних засобів – це:

1. Первинна вартість плюс знос.
2. Первинна вартість мінус знос.
3. Правильна відповідь відсутня.
4. Правильною є будь-яка з перших двох відповідей.

10. Не включаються до первинної вартості придбаних виробничих запасів такі витрати:

1. Покупна вартість.
2. Витрати на транспортні послуги.
3. Витрати на страхування ризиків транспортування.
4. Заробітна плата бухгалтера підприємства.

11. До первинної вартості придбаних виробничих запасів включаються:

1. Покупна вартість.
2. Адміністративні витрати.
3. Витрати на збут запасів.
4. Заробітна плата бухгалтера підприємства;

12. До загальновиробничих не відносяться такі витрати:

1. Заробітна плата директора.
2. Заробітна плата наладчика виробничого обладнання.
3. Амортизація виробничого обладнання.
4. Витрати на освітлення будинку цеху.

13. Заборгованість покупцям відображується:

1. За договірними цінами.
2. За фактичною собівартістю.
3. За плановими цінами.
4. Немає правильної відповіді.

14. Випущена з виробництва готова продукція відображається:

1. За договірними цінами.
2. За фактичною собівартістю.
3. За плановими цінами.

4. Немає правильної відповіді.

15. Методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати визначає:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти».
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість».
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід».

16. Склад витрат затверджено:

1. Положенням (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи».
2. Положенням (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію».
3. Положенням (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».
4. Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

17. Метод «ФІФО» передбачає:

1. Оцінку запасів за ідентифікованою собівартістю.
2. Оцінку запасів за середньозваженою собівартістю.
3. За ціною продажу.
4. За собівартістю перших за часом надходження запасів.

18. Справедлива вартість акцій – це:

1. Ціна продажу.
2. Номінальна вартість.
3. Внутрішня вартість.
4. Сума, за якою може бути здійснений обмін акцій в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

19. За вказівками Податкового Кодексу, не включаються до складу калькуляційних статей, що характеризують виробничу собівартість готової продукції такі витрати:

1. Прямі матеріальні витрати.
2. Прямі витрати на оплату праці.
3. Інші прямі витрати.
4. Загальновиробничі витрати.

20. Адміністративні витрати включають:

1. Витрати спрямовані на обслуговування та управління виробництвом.
2. Витрати на збут, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг.
3. Витрати спрямовані на обслуговування та управління підприємством.

4. Амортизацію виробничих основних засобів.

Практичні завдання до теми 7. Вартісне вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку: оцінка і калькуляція

Завдання 1.

Умова: Будівельне підприємство зводить будівлі. Вартість використаних на будівництво матеріалів – 165000грн.; виплати на оплату праці робітників будівельного підприємства – 80000грн., у тому числі працівників, зайнятих будівельними роботами – 60500грн.; витрати на службові відрядження управлінського персоналу - 10000грн.

Необхідно: Визначити фактичну собівартість будівлі.

Завдання 2.

Умова: У роздрібну торгівлю надійшли товари за оптовими цінами на суму – 50000грн. До рахунка постачальника також включені: вартість тари під товаром на 300грн. та транспортні витрати у розмірі 6%.

Необхідно: Розрахувати загальну суму заборгованості постачальнику та вартість товару за ціною продажу, якщо торговельна надбавка 15%.

Завдання 3.

Умова: У ТОВ «Голден ФУД» фактичний обсяг виробленої продукції за поточний рік дорівнював 3млн.грн.; нараховано заробітну плату персоналу товариства – 67млн.грн., у тому числі робітникам 27млн.грн.; чисельність персоналу – 31, у тому числі робітників – 14.

Необхідно: Знайти середню заробітну плату і продуктивність працівника та робітника товариства.

Завдання 4.

Умова: Підприємство громадського харчування готує печеня під назвою «Яблука у тісті». Перелік харчових матеріалів, що їх використовують для виготовлення вказаного виду печені, наведено у табл. 1.

Перелік харчових матеріалів

Назва	Вага (у грамах)	Покупна вартість (у грн. за 1кг.)
01	02	03
Яблука	100	15.0
Цукор	15	8.0
Борошно пшеничне	35	3.80
Маргарин	20	28.0
Яйця за 1 дес.	1/10	6.30
Цукрова пудра	5	10.0

Необхідно: Розрахувати продажну ціну страви «Яблука у тісті» якщо для його виготовлення треба використовувати продукти за покупною вартістю. Торгова націнка кафе 30%.

Завдання 5.

Умова: На матеріали, що надійшли до складу підприємства, є такі дані:

- вартість придбаних матеріалів за договірними цінами – 55800 грн.;
- транспортно-заготівельні витрати – 2000грн.;
- витрати на оплату робітникам підприємства – 12400 грн.;
- витрати на реалізацію невикористаних матеріалів – 370 грн.

Необхідно:

1. Визначити, які дані потрібно включити у підрахунок фактичної собівартості матеріалів, які надійшли до складу підприємства.
2. Визначити фактичну собівартість матеріалів.

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 8

Контрольні запитання до теми 8. Балансове узагальнення

1. Розкрийте сутність методу балансового узагальнення.
2. Обґрунтуйте необхідність балансу як елемента методу бухгалтерського обліку.
3. Надайте всі основні визначення бухгалтерського балансу.
4. Поясніть, чим зумовлена балансова рівність.
5. Дайте характеристику балансовому рівнянню.
6. Дайте графічне зображення бухгалтерського балансу.
7. Визначте зміст та структуру бухгалтерського балансу.
8. Дайте характеристику статтям і розділам бухгалтерського балансу.
9. Розкрийте взаємозв'язок статей і розділів бухгалтерського балансу з класифікацією об'єктів бухгалтерського обліку.
10. Дайте характеристику активу бухгалтерського балансу.
11. Дайте характеристику пасиву бухгалтерського балансу.
12. Розкрийте, які специфічні прийоми використовуються при заповненні бухгалтерського балансу.
13. Визначте групи об'єктів бухгалтерського обліку, що представлені в активі балансу.
14. Визначте групи об'єктів бухгалтерського обліку, що представлені в пасиві балансу.
15. Дайте визначення поняттю «господарська операція». Наведіть приклади господарських операцій.
16. Дайте характеристику типам змін у балансі, що відбуваються під впливом господарських операцій.
17. Дайте характеристику та наведіть приклади операцій, внаслідок яких не зміниться валюта балансу.
18. Дайте характеристику та наведіть приклади операцій, які змінять валюту балансу.

19. Яке значення має бухгалтерський баланс для керівництва підприємства? Наведіть приклади з метою обґрунтування.

20. Визначте проблемні та дискусійні питання щодо методу бухгалтерського узагальнення і бухгалтерського балансу.

21. Наведіть своє бачення можливих перспектив розвитку теорії бухгалтерського відображення об'єктів обліку.

22. Назвіть нормативно-правові акти, якими регламентується метод балансового узагальнення, а також зміст і побудова бухгалтерського балансу.

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей **Глава 8. Балансове узагальнення**

1. Значення бухгалтерського балансу як джерела економічної інформації, необхідної для цілей управління і контролю.

2. Поняття подій після дати балансу та методи виправлення помилок у балансі згідно з П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах».

3. Поняття користувачів економічної інформації та їх класифікація.

4. Вимоги до звітності, зокрема, до складання бухгалтерського балансу, та їх якісні характеристики відповідно до норм чинного законодавства України.

5. Мета складання бухгалтерського балансу як форми № 1 фінансової звітності і принципи підготовки фінансової звітності згідно з П(С)БО 2 «Баланс».

6. Бухгалтерські баланси: види та порівняльна характеристика у вітчизняній та світовій практиці (еволюційний аспект).

7. Методика «читання» та аналізу бухгалтерського балансу.

8. Інтерпретація бухгалтерського балансу як математичної моделі стану фінансово-господарської діяльності підприємства.

9. Види і порівняльна характеристика бухгалтерських балансів для підприємств різних форм власності.

10. Загальна характеристика та оцінювання статей і розділів активу й пасиву балансу.

Тести **до теми 8. Балансове узагальнення**

У кожному тесті одна правильна відповідь.

1. Інформація у балансі виображається:

1. Станом на початок звітнього періоду.
2. Станом на кінець звітнього періоду.
3. Станом на початок і кінець звітнього періоду.
4. Станом на завершення кожної господарської операції.

2. При складанні бухгалтерського балансу для відображення інформації використовуються такі вимірники:

1. Натуральні.
2. Вартісні.
3. Трудові.
4. Усі, що перелічені вище.

3. Основним елементом балансу є:

1. Розділ.
2. Актив.
3. Стаття.
4. Пасив.

4. Зміст, форма балансу та загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються:

1. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
2. Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств».
3. П(С)БО 2.
4. Усіма, що перелічені вище.

5. В Україні використовується така форма побудови балансу:

1. Горизонтальна.
2. Вертикальна.
3. Змішана.
4. Складна.

6. На валюту балансу не впливають:

1. Операції першого і другого типів.
2. Операції другого і третього типів.
3. Операції третього і четвертого типів.
4. Операції першого і четвертого типів.

7. Збільшать балансову суму операції такого типу:

1. Операції першого типу.
2. Операції другого типу.
3. Операції третього типу.
4. Операції четвертого типу.

8. Зменшать балансову суму:

1. Операції першого типу.
2. Операції другого типу.
3. Операції третього типу.
4. Операції четвертого типу.

9. Якщо підприємство поверне позику банку в сумі 10 000 грн., то у балансі відбудуться такі зміни:

1. Рівновеликі протилежні зміни двох статей активу балансу.
2. Рівновеликі протилежні зміни двох статей пасиву балансу.
3. Валюта балансу збільшиться на 10 000 грн.
4. Валюта балансу зменшиться на 10 000 грн.

10. Заборгованість покупців підприємству відображається:

1. У другому розділі пасиву.
2. У другому розділі активу.
3. У першому розділі активу.
4. У четвертому розділі пасиву.

11. Під впливом даної господарської операції зменшиться валюта балансу:

1. Отримано грошові кошти до каси з поточного рахунка для видачі авансу підзвітній особі.
2. Утримано податок з доходів фізичних осіб.
3. Виплачено заробітну плату робітникам підприємства.
4. Отримано матеріали від постачальників.

12. Якщо підприємство отримає паливо від постачальника на суму 5 000 грн., то відбудуться такі зміни у балансі:

1. Рівновеликі протилежні зміни двох статей активу балансу.
2. Рівновеликі протилежні зміни двох статей пасиву балансу.
3. Валюта балансу збільшиться на 5 000 грн.
4. Валюта балансу зменшиться на 5 000 грн.

13. До валюти балансу основні засоби включаються:

1. За первісною.
2. За залишковою.
3. До валюти балансу включається сума зносу.
4. За ринковою.

14. Оберіть правильне визначення бухгалтерського балансу як елемента методу бухгалтерського обліку:

1. Спосіб економічного групування статей активу і пасиву балансу у розділи.

2. Форма фінансової звітності № 1 (відповідно до П(С)БО 2 «Баланс»).

3. Спосіб економічного групування та узагальненого відображення господарських коштів підприємства за видами і розміщенням та за джерелами формування і цільовим призначенням на певну дату у грошовій оцінці з метою їх співставлення.

4. Спосіб відображення господарських операцій.

15. Визначте підсумок першого розділу пасиву балансу, якщо відомо, що залишки відповідних видів капіталу складають:

- статутний капітал – 250 000 грн.;

- додатковий вкладений капітал – 20 000 грн.;

- резервний капітал – 10 000 грн.;

- нерозподілений прибуток – 15 000 грн.;

- несплачений капітал – 2 000 грн.

1. 295 000 грн.

2. 297 000 грн.

3. 280 000 грн.

4. 293 000 грн.

16. Визначте підсумок другого розділу активу балансу, обравши для цього необхідну інформацію:

- виробничі запаси – 25 000 грн.;

- основні засоби – 20 000 грн.;

- незавершене виробництво – 10 000 грн.;

- готова продукція – 7 000 грн.;

- грошові кошти – 3 000 грн.;

- короткострокові кредити банків – 4 000 грн.

1. 69 000 грн.

2. 65 000 грн.

3. 55 000 грн.

4. 45 000 грн.

17. Під впливом такої операції відбудеться збільшення валюти балансу:

1. Нараховано заробітну плату.

2. Погашено короткостроковий кредит банку.

3. Надійшло з поточного рахунка до каси гроші на господарські потреби.

4. Відпущено матеріали на виробництво.

18. Під впливом операції з придбання матеріалів підзвітними особами відбудуться такі зміни в балансі:

1. Рівновеликі протилежні зміни двох статей в активі балансу.
2. Рівновеликі протилежні зміни двох статей у пасиві балансу.
3. Рівновелике збільшення однієї статті в активі та однієї статті у пасиві балансу.
4. Рівновелике зменшення однієї статті в активі та однієї статті у пасиві балансу.

19. У четвертому розділі балансу відображена:

1. Заборгованість засновників за внесками у статутний капітал.
2. Заборгованість покупців за відвантажену їм готову продукцію.
3. Заборгованість постачальникам за отримані від них запаси.
4. Заборгованість підзвітних осіб за сумами авансів, що видані під звіт.

20. У балансі мають бути обов'язково рівними:

1. Підсумки 1 розділу активу та 1 розділу пасиву.
2. Підсумки чотирьох розділів активу і п'ятьох розділів пасиву.
3. Сума підсумків 1 та 2 розділів активу має дорівнювати сумі підсумків 1 та 2 розділів пасиву.
4. Підсумки 2 розділу активу та 4 розділу пасиву.

21. У складі активів балансу будуть відображені:

1. Статутний капітал.
2. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги.
3. Нерозподілений прибуток.
4. Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги.

22. Під впливом такого впливу операцій валюта балансу не зміниться, а відбудуться лише рівновеликі протилежні зміни в активі балансу:

1. Зміни в джерелах формування активів.
2. Вибуття коштів з господарства.
3. Залучення коштів у господарство.
4. Перехід господарських засобів з однієї форми в іншу.

23. В балансі під впливом наступної господарської операції: «Виплачено заробітну плату» відбудуться:

1. Рівновелике збільшення сум за однією статтею активу та однією статтею пасиву балансу.
2. Рівновеликі протилежні зміни сум за двома статтями активу балансу.
3. Рівновелике зменшення сум за однією статтею активу та однією статтею пасиву балансу.
4. Рівновеликі протилежні зміни сум за двома статтями пасиву балансу.

24. Операція: «Проведено утримання із заробітної плати робітників до Пенсійного фонду» призведе до таких змін в балансі:

1. Рівновелике збільшення сум активу та пасиву.
2. Збільшення суми активу та зменшення суми пасиву.

3. Рівновелике зменшення сум активу та пасиву.
4. Рівновеликі протилежні зміни сум за двома статтями пасиву.

25. Під впливом операції з придбання канцтоварів підзвітними особами в балансі відбудуться такі зміни:

1. Рівновеликі протилежні зміни сум за двома статтями пасиву балансу.
2. Рівновеликі протилежні зміни сум за двома статтями активу балансу.
3. Рівновелике збільшення суми за однією статтею активу та однією статтею пасиву балансу.
4. Рівновелике зменшення суми за однією статтею активу та однією статтею пасиву балансу.

26. У другому розділі активу балансу буде відображено:

1. Заборгованість постачальникам за товари, роботи, послуги.
2. Грошові кошти та їх еквіваленти.
3. Заборгованість бюджету з податків.
4. Нерозподілений прибуток.

Практичні завдання до теми 8. Балансове узагальнення

Завдання 1а.

На підставі нижченаведених вихідних даних складіть бухгалтерський баланс ТОВ «Зіронька» на 1 січня 2011 року:

- Короткострокові кредити банків – 860 000 грн.;
- Виробничі запаси – 42 000 грн.;
- Поточний рахунок – 893 000 грн.;
- Основні засоби (первісна вартість) – 124 000 грн.;
- Статутний капітал – 125 000 грн.;
- Каса – 1 000 грн.;
- Знос основних засобів – 3 000 грн.;
- Заборгованість постачальникам за матеріали – 82 000 грн.;
- Готова продукція – 31 000 грн.;
- Заборгованість із заробітної плати – 21 000 грн.

Завдання 1б.

Укажіть, до яких змін в об'єктах бухгалтерського обліку призведуть здійснені у першому кварталі 2011 року господарські

операції у ТОВ «Зіронька» та визначте типи змін у балансі, що відповідають їм.

1. Видано під звіт завгоспу Петренку В.П. на господарські потреби 1 000 грн.
2. Перераховано з поточного рахунка в погашення заборгованості ТОВ «Південь» за отримані від нього матеріали 72 000 грн.
3. Завгоспом Петренком В.П. надано авансовий звіт про придбані канцелярські товари – 1 000 грн.
4. Виплачено заробітну плату робітникам підприємства – 21 000 грн.
5. Нараховано заробітну плату основним виробничим робітникам – 25 000 грн.
6. Утримано із заробітної плати основних виробничих робітників податок з доходів фізичних осіб – 4 000 грн.
7. Перераховано до бюджету податок з доходів фізичних осіб – 4 000 грн.
8. Отримано рахунок постачальника за паливно-мастильні матеріали, що надійшли – 34 000 грн.
9. Використано виробничі запаси на виробництво основної продукції – 35 000 грн.
10. Випущено з виробництва та оприбутковано на склад готову продукцію за фактичною собівартістю – 5 000 грн.

Завдання 1в.

Користуючись рішеннями завдань 1а та 1б, складіть баланс ТОВ «Зіронька» станом на 1 квітня 2011 року.

Завдання 2а.

На підставі нижченаведених вихідних даних складіть бухгалтерський баланс ПП «Глорія» станом на 1 січня 2011 року:

- Нерозподілений прибуток – 67 600 грн.;
- Заборгованість робітникам із заробітної плати – 9 400 грн.;

- Залишок коштів у касі підприємства – 1 010 грн.;
- Залишок заборгованості постачальникам за сировину – 110 500 грн.;
- Первісна вартість основних засобів – 113 000 грн.;
- Виробничі запаси – 10 000 грн.;
- Залишок коштів на поточному рахунку – 122 790 грн.;
- Статутний капітал – 120 000 грн.;
- Знос основних засобів – 3 200 грн.;
- Незавершена продукція в цеху підприємства – 22 100 грн.;
- Залишок готової продукції на складі підприємства – 41 800 грн.

Завдання 2б.

Укажіть, до яких змін в об'єктах бухгалтерського обліку призведуть здійснені ПП «Глорія» у першому кварталі 2011 року господарські операції, та визначте типи змін у балансі, що відповідають їм.

1. Відпущено матеріали на пакування готової продукції – 1 200 грн.
2. Отримано короткострокову позику банку на придбання палива – 70 000 грн.
3. Нараховано заробітну плату адміністрації підприємства – 15 000 грн.
4. Відпущено зі складу матеріали на виготовлення основної продукції – 7 000 грн.
5. Утримано із заробітної плати, нарахованої адміністрації підприємства, обов'язковий внесок до Пенсійного фонду – 650 грн.
6. Утримано із заробітної плати, нарахованої адміністрації підприємства, податок з доходів фізичних осіб – 1 950 грн.
7. Видано під звіт директору ПП «Глорія» Звереву В.О. аванс на відрядження до м. Києва – 1 000 грн.
8. Надано авансовий звіт директора підприємства Зверева В.О. про фактичні витрати на відрядження – 1 010 грн.

9. Видано Звереву В.О. з каси в погашення перевитрати підзвітної суми на відрядження – 10 грн.

10. Виплачено заробітну плату працівникам ПП «Глорія» - 9 400 грн.

Завдання 2в.

Користуючись рішеннями завдань 2а і 2б, складіть баланс ПП «Глорія» станом на 1 квітня 2011 року.

Завдання 3а.

На підставі наведених нижче вихідних даних складіть бухгалтерський баланс Відкритого (публічного) акціонерного товариства (далі – ВАТ) «Онікс» станом на 1 січня 2011 року:

- Статутний капітал – 170 000 грн.;
- Залишок коштів у касі підприємства – 800 грн.;
- Залишок заборгованості іншим кредиторам – 1 050 грн.;
- Непокриті збитки – 1 500 грн.;
- Первісна вартість основних засобів – 101 500 грн.;
- Заборгованість робітникам із заробітної плати – 5 898 грн.;
- Виробничі запаси – 14 850 грн.;
- Заборгованість банку за короткотерміновою позикою – 2 000 грн.;
- Заборгованість покупців за відвантажену їм продукцію – 20 000 грн.;
- Залишок коштів на поточному рахунку в банку – 91 500 грн.;
- Знос основних засобів – 11 000 грн.;
- Незавершена продукція в цеху підприємства – 52 600 грн.;
- Залишок заборгованості інших дебіторів (підзвітних осіб) – 50 грн.;
- Залишок заборгованості постачальникам за матеріали – 91 508 грн.

Завдання 3б.

Укажіть, до яких змін в об'єктах бухгалтерського обліку призведуть здійснені ВАТ «Онікс» у першому кварталі 2011 року

господарські операції та визначте типи змін у балансі, що відповідають їм.

1. Внесено до каси підзвітною особою залишок невикористаного авансу – 50 грн.
2. Випущено з виробництва та оприбутковано на склад готову продукцію – 52 000 грн.
3. Отримано з поточного рахунка до каси за чеком на господарські витрати – 1 500 грн.
4. Перераховано в погашення заборгованості іншим кредиторам – 3 050 грн.
5. Частково погашено короткострокову позику банку – 1 000 грн.
6. Погашено заборгованість ВАТ «Металозбут» за отриманий від нього метал – 50 000 грн.
7. Погашено заборгованість покупцями за раніше відвантажену їм продукцію – 20 000 грн.
8. Надійшла на поточний рахунок передплата (аванс) від покупців за продукцію, що підлягає відвантаженню – 10 000 грн.
9. Сплачено за рахунок кредитів банку заборгованість постачальникам за сировину – 700 грн.
10. Нараховано знос виробничого обладнання – 1 200 грн.

Завдання 3в.

Користуючись рішеннями завдань 3а і 3б, складіть баланс ВАТ «Онікс» станом на 1 квітня 2011 року.

Зразок рішення практичних завдань до теми 8 «Балансове узагальнення»

Розглянемо приклад розв'язання завдань 1а – 1в.

Крок 1. Складаємо вхідний баланс ТОВ «Зіронька» (станом на 01 січня 2011 року).

Баланс

ТОВ «Зіронька» на 01 січня 2011 року

(тис. грн.)

Актив (Склад та розміщення господарських засобів)	Код рядка	На початок звітнього періоду	Пасив (Джерела формування та цільове призначення господарських засобів)	Код рядка	На початок звітнього періоду
I. Необоротні активи			I. Власний капітал		
Нематеріальні активи			Статутний капітал	300	125
Основні засоби:					
- залишкова вартість	030	121	Нерозподілений прибуток	350	-
- первісна вартість	031	124			
- знос	032	(3)			
Усього за розділом I	080	121	Усього за розділом I	380	125
II. Оборотні активи			II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів	430	-
Виробничі запаси	100	42	III. Довгострокові зобов'язання	480	-
Готова продукція	130	31	IV. Поточні зобов'язання		
Грошові кошти та їх еквіваленти в нац. валюті, у т. ч. в касі	230 231	894 22	Короткострокові кредити банків	500	860
Інші оборотні активи	-	-	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	82
Усього за розділом II	260	967	Поточні зобов'язання за розрахунками: з бюджетом з оплати праці	550 580	- 21
III. Витрати майбутніх періодів	270	-	Усього за розділом IV	620	963
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275	-	V. Доходи майбутніх періодів	630	-
Баланс	280	1088	Баланс	640	1088

Крок 2. Відображаємо зміни в об'єктах бухгалтерського обліку, до яких призведуть здійснені ТОВ «Зіронька» у першому кварталі 2011 року господарські операції, і визначаємо типи змін у балансі, що їм відповідають.

Операція 1. Видано під звіт завгоспу Петренку В.П. на господарські потреби – 1 000 грн.

Сума за статтею «Інші оборотні активи» (II розділ Активу балансу) збільшиться на 1 000 грн.

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті» (II розділ Активу балансу) зменшиться на 1 000 грн.

Отже, відбулися рівновеликі протилежні зміни двох статей в активі балансу: балансова сума не змінилася, і балансова рівність не порушилася, тобто це – операція I типу.

Операція 2. Перераховано з поточного рахунка в погашення заборгованості ТОВ «Південь» за отримані від нього матеріали - 72 000 грн.

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті» (II розділ Активу балансу) зменшиться на 72 000 грн.

Сума за статтею «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» (IV розділ Пасиву балансу) зменшиться на 72 000 грн.

У цьому випадку відбулося одночасне рівновелике зменшення сум за однією статтею в активі та однією статтею у пасиві балансу. Валюта балансу зменшилась на цю суму, але балансова рівність не порушилася. Таким чином це - приклад операцій IV типу.

Операція 3. Завгоспом Петренком В.П. надано авансовий звіт про придбані ним за рахунок підзвітної суми канцелярські товари – 1 000 грн.

Сума за статтею «Інші оборотні активи» (II розділ Активу балансу) зменшиться на 1 000 грн.

Сума за статтею «Виробничі запаси» (II розділ Активу балансу) збільшиться на 1 000 грн.

Відбулися зміни, аналогічні змінам за операцією 1, а саме рівновеликі протилежні зміни двох статей в активі балансу. Балансова сума не змінилася, балансова рівність не порушилася. Відповідно, це – операція I типу.

Операція 4. Виплачено заробітну плату робітникам підприємства – 21 000 грн.

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті» (II розділ Активу балансу) зменшиться на 21 000 грн.

Сума за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» (IV розділ Пасиву балансу) зменшиться на 21 000 грн.

Це, як і операція 2, - приклад операцій IV типу, внаслідок яких відбувається одночасне рівновелике зменшення сум за однією статтею в активі і однією статтею у пасиві балансу. Валюта балансу при цьому зменшується, балансова рівність не порушується.

Операція 5. Нараховано заробітну плату основним виробничим робітникам – 25 000 грн.

Сума за статтею «Незавершене виробництво» (II розділ Активу балансу) збільшиться на 25 000 грн.

Сума за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» (IV розділ Пасиву балансу) збільшиться на 25 000 грн.

Ця операція призводить до одночасного рівновеликого збільшення сум за однією статтею в активі і однією статтею в пасиві балансу. Валюта балансу збільшиться на цю суму, балансова рівність не порушиться. Отже це - приклад операцій III типу.

Операція 6. Утримано із заробітної плати основних виробничих робітників податок з доходів фізичних осіб – 4 000 грн.

Сума за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» (IV розділ Пасиву балансу) зменшиться на 4 000 грн.

Сума за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом» (IV розділ Пасиву балансу) збільшиться на 4 000 грн.

Внаслідок цієї операції відбуваються рівновеликі протилежні зміни двох статей у пасиві балансу. Балансова сума не змінюється, балансова рівність не порушується. Це - операція II типу.

Операція 7. Перераховано до бюджету податок з доходів фізичних осіб – 4 000 грн.

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті» (II розділ Активу балансу) зменшиться на 4 000 грн.

Сума за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом» (IV розділ Пасиву балансу) зменшиться на 4 000 грн.

Отже, ми знову зіткнулися з прикладом операцій IV типу, які викликають одночасне рівновелике зменшення сум за однією статтею в активі та однією статтею у пасиві балансу. Валюта балансу при цьому зменшується, балансова рівність не порушується.

Операція 8. Отримано рахунок постачальника за паливно-мастильні матеріали, що надійшли – 34 000 грн.

Сума за статтею «Виробничі запаси» (II розділ Активу балансу) збільшиться на 34 000 грн.

Сума за статтею «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» (IV розділ Пасиву балансу) збільшиться на 34 000 грн.

При цьому відбувається одночасне рівновелике збільшення сум за однією статтею в активі та однією статтею у пасиві балансу. Валюта балансу збільшиться на цю суму, балансова рівність не порушиться. Відповідно, це - приклад операцій III типу.

Операція 9. Використано виробничі запаси на виробництво основної продукції – 35 000 грн.

Сума за статтею «Незавершене виробництво» (II розділ Активу балансу) збільшиться на 35 000 грн.

Сума за статтею «Виробничі запаси» (II розділ Активу балансу) зменшиться на 35 000 грн.

I знову це – приклад операцій I типу, які викликають рівновеликі протилежні зміни двох статей в активі балансу. Балансова сума при цьому не змінюється, балансова рівність не порушується.

Операція 10. Випущено з виробництва та оприбутковано на склад готову продукцію за фактичною собівартістю – 5 000 грн.

Сума за статтею «Готова продукція» (II розділ Активу балансу) збільшиться на 5 000 грн.

Сума за статтею «Незавершене виробництво» (II розділ Активу балансу) зменшиться на 5 000 грн.

Відбуваються рівновеликі протилежні зміни двох статей в активі балансу. Балансова сума при цьому не змінюється, балансова рівність не порушується. Це – приклад операцій, які ілюструють I тип змін у балансі.

Крок 3. Використовуючи складений нами на кроці 1 вхідний баланс і операції, що були здійснені у ТОВ «Зіронька» протягом I кварталу 2011 року, проаналізовані нами на кроці 2, складемо, так званий, «вихідний» баланс: тобто баланс станом на 01 квітня 2011 року.

Баланс

ТОВ «Зіронька» на 01 квітня 2011 року

(тис. грн.)

Актив (Склад та розміщення господарських засобів)	Код рядка	На кінець звітного періоду	Пасив (Джерела формування та цільове призначення господарських засобів)	Код рядка	На кінець звітного періоду
I. Необоротні активи			I. Власний капітал		
Нематеріальні активи			Статутний капітал	300	125
Основні засоби:			Нерозподілений прибуток	350	-
- залишкова вартість	030	121			
- первісна вартість	031	124			
- знос	032	(3)			

Усього за розділом I	080	121	Усього за розділом I	380	125
II. Оборотні активи			II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів	430	-
Виробничі запаси	100	42	III. Довгострокові зобов'язання	480	-
Незавершене виробництво	120	55			
Готова продукція	130	36	IV. Поточні зобов'язання		
Грошові кошти та їх еквіваленти в нац. валюті, у т. ч. в касі	230 231	796 -	Короткострокові кредити банків	500	860
Інші оборотні активи	-	-	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	44
Усього за розділом II	260	929	Поточні зобов'язання за розрахунками: з бюджетом з оплати праці	550 580	- 21
III. Витрати майбутніх періодів	270	-	Усього за розділом IV	620	925
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275	-	V. Доходи майбутніх періодів	630	-
Баланс	280	1050	Баланс	640	1050

**КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ
ДО РОЗДІЛУ 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ
ПРОЦЕСІВ**

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 9

**Контрольні запитання
до теми 9. Система рахунків і подвійний запис**

1. Дайте визначення рахунка бухгалтерського обліку.
2. Як схематично відображаються рахунки?
3. Що таке дебет рахунка?
4. Що таке кредит рахунка?
5. Поясніть, що відображає оборот рахунка?
6. Поясніть значення терміну “сальдо” рахунка.
7. Що потрібно зробити для того, щоб відкрити рахунок?
8. Як поділяються рахунки відповідно до об’єктів обліку?
9. Наведіть приклади активних, пасивних та активно-пасивних рахунків.
10. Розкрийте правила відображення операцій та визначення сальдо на активному рахунку.
11. Розкрийте правила відображення операцій та визначення сальдо на пасивному рахунку.
12. Розкрийте правила відображення операцій та визначення сальдо на активно-пасивному рахунку.
13. Дайте економічне обґрунтування методу подвійного запису.
14. У чому полягає контрольне значення подвійного запису?
15. Дайте визначення кореспонденції рахунків.
16. Дайте визначення бухгалтерської проводки (бухгалтерського запису).
17. Якими бувають бухгалтерські проводки, наведіть приклади.
18. У чому полягає взаємозв’язок рахунків з балансом?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей

Тема 9. Система рахунків і подвійний запис

1. Пояснення невикористання подвійного запису при відображенні операцій на позабалансових рахунках.
2. Шляхи вдосконалення системи рахунків бухгалтерського обліку.
3. Питання автоматизації процесу організації та ведення поточного обліку.

Тести

до глави 9: Система рахунків і подвійний запис

У кожному тесті одна правильна відповідь.

1. Бухгалтерський рахунок – це:

1. Спосіб групування активів (господарських засобів).
2. Спосіб поточного обліку руху джерел формування активів підприємства.
3. Документ на оплату.
4. Спосіб групування, поточного обліку та контролю руху активів (господарських засобів) та їх джерел.

2. Кореспонденція рахунків – це:

1. Відображення операцій на рахунках.
2. Короткий зміст операції.
3. Економічний та методологічний взаємозв'язок між рахунками.
4. Визначення рахунків, один з яких дебетується, а інший - кредитується.

3. Пасивні рахунки використовуються для:

1. Обліку руху основних засобів.
2. Відображення виробничих витрат.
3. Відображення стану та руху джерел формування активів.
4. Відображення стану та руху активів (господарських засобів).

4. Дебетовий оборот – це:

1. Різниця між сумами, що поставлені на одному боці рахунка і сумами, що вказані на іншому його боці.
2. Підсумок записів сум операцій за дебетом рахунка.
3. Початковий залишок плюс підсумок сум операцій за дебетом.
4. Початковий залишок плюс оборот за дебетом, мінус оборот за кредитом.

5. Кредитовий оборот – це:

1. Початковий залишок плюс оборот за кредитом, мінус оборот за дебетом.
2. Підсумок записів сум операцій на кредиті рахунка.

3. Підсумок записів сум операцій на дебеті рахунка.
4. Різниця між сумами, що проставлені на одному боці рахунка, та сумами, що вказані на іншому його боці.

6. Визначення «... ведеться поточний облік змін у складі активів, зобов'язань та капіталу, які відбуваються в об'єктах обліку в зв'язку з різноманітними господарськими операціями» відповідає такому терміну:

1. Баланс.
2. Бухгалтерська проводка.
3. Бухгалтерський облік.
4. Рахунок.

7. Для позначення залишків на рахунках застосовується такий термін:

1. Сальдо.
2. Дебетовий оборот.
3. Кредитовий оборот.
4. Баланс.

8. Кінцевий залишок на активних рахунках визначається:

1. Як різниця між оборотом за дебетом і оборотом за кредитом.
2. Як початковий залишок за дебетом рахунка плюс оборот за дебетом, мінус оборот за кредитом.
3. Як різниця між початковим залишком та оборотом за кредитом.
4. Як початковий залишок за кредитом рахунку плюс оборот за кредитом, мінус оборот за дебетом.

9. Залишок на пасивному рахунку визначається таким чином:

1. Початковий залишок за кредитом рахунка плюс оборот за кредитом, мінус оборот за дебетом.
2. Початковий залишок за дебетом рахунка плюс оборот за дебетом, мінус оборот за кредитом.
3. Початковий залишок за дебетом рахунка плюс оборот за дебетом.
4. Різниця між оборотом за дебетом та оборотом за кредитом рахунка.

10. Метод подвійного запису впливає з:

1. Із самої сутності господарських операцій.
2. Об'єктивної рівності двох сукупностей об'єктів обліку – активів і джерел їх формування.
3. Відповідно до п.п.1,2.
4. Правильної відповіді немає.

11. Простими називаються бухгалтерські проводки:

1. Ті, при складанні яких використано один рахунок за дебетом.
2. Ті, при складанні яких використано один рахунок за дебетом та один рахунок за кредитом.

3. Ті, при складанні яких використано два рахунки за дебетом та один рахунок за кредитом.

4. Ті, при складанні яких використано три та більше рахунків за кредитом та один рахунок за дебетом.

12. Складними називаються бухгалтерські проводки:

1. Ті, при складанні яких використано один рахунок за дебетом та один рахунок за кредитом.

2. Ті, при складанні яких використано декілька рахунків за дебетом та декілька рахунків за кредитом.

3. Ті, при складанні яких використано один рахунок за дебетом та два або більшу кількість рахунків за кредитами і навпаки, за кредит одного та дебет двох або більшої кількості рахунків.

4. Усі відповіді правильні.

13. Активними є:

1. Рахунки для обліку розрахунків з дебіторами.

2. Рахунки для обліку розрахунків з кредиторами.

3. Рахунки для обліку власного капіталу.

4. Рахунки для обліку доходів майбутніх періодів.

14. Пасивними є:

1. Рахунки для обліку розрахунків з дебіторами.

2. Рахунки для обліку розрахунків з кредиторами.

3. Рахунки для обліку грошових коштів.

4. Рахунки для обліку витрат майбутніх періодів.

15. До активно-пасивних можуть бути віднесені:

1. Рахунки для обліку розрахунків з дебіторами та кредиторами.

2. Рахунки для обліку грошових коштів.

4. Рахунки обліку доходів.

5. Рахунки обліку необоротних активів.

16. Визначити сальдо рахунка «201 «Сировина та матеріали» на кінець місяця, якщо відомо, що сальдо на початок місяця 1000,00 грн, надійшли матеріали на суму – 10000,00 грн, відпущено матеріали у виробництво на суму – 7000,00 грн.

1. 4000,00 (дебетове).

2. 4000,00 (кредитове).

3. 3000,00 (дебетове).

4. 7000,00 (кредитове).

17. Визначити сальдо рахунка «641 «Розрахунки за податками» на кінець місяця, якщо відомо, що заборгованість перед бюджетом по податках та платежах на початок місяця 11500,00 грн, перераховано до бюджету суму – 15000,00 грн, нараховано податків – 8000,00 грн.

1. 4500,00 (дебетове).

2. 18500,00 (кредитове).
3. 18500,00 (дебетове).
4. 4500,00 (кредитове).

18. Економічний зміст бухгалтерської проводки: Д – 66 «Розрахунки з оплати праці»К – 65 «Розрахунки за страхуванням»:

1. Перераховані гроші у погашення заборгованості Пенсійному фонду.
2. Проведені відрахування у Пенсійний фонд від сум заробітної плати робітників підприємства.
3. Утримано із заробітної плати робітників збір до соціального фонду.
4. Виплачено заробітну плату робітникам підприємства.

19. Економічний зміст наступної бухгалтерської проводки: Дебет – 301 «Каса у національній валюті» Кредит – 311 «Поточний рахунок у національній валюті»:

1. Виплачено заробітну плату з каси.
2. Здано гроші з каси на поточний рахунок.
3. Отримано гроші в касу з поточного рахунка.
4. Здано в касу сума невикористаного авансу підзвітною особою.

20. Контрольне значення подвійного запису полягає у тому, що:

1. Сума записів за дебетом дорівнює сумі записів за кредитом кожного рахунка.
2. За дебетом та кредитом відображаються однакові суми.
3. Сума дебетових обігів дорівнює сумі кредитових обігів усіх рахунків обліку.
4. Дебітові обіги дорівнюють кредитовим обігам.

21. Пасивний рахунок призначається для відображення:

1. Заборгованості покупців.
2. Заборгованості підзвітної особи.
3. Коштів на рахунку у банку.
4. Заборгованість з оплати праці.

22. Активний рахунок призначається для відображення:

1. Заборгованості постачальнику.
2. Заборгованості за кредитами банку.
3. Заборгованості підзвітної особи.
4. Заборгованості з оплати праці.

23. активний рахунок призначається для відображення:

1. Заборгованості постачальнику.
2. Резерву на оплату відпусток.
3. Коштів на рахунок у банку.
4. Заборгованості бюджету по податках та платежах.

24. Операція «Отримано грошові кошти з поточного рахунка для розрахунків з підзвітними особами» буде відображена такою проводкою:

1. Дебет 301 Кредит 311.
2. Дебет 301 Кредит 372.
3. Дебет 372 Кредит 301.
4. Дебет 311 Кредит 301.

25. Операція «Отримано короткострокову позику банку» буде відображена такою бухгалтерською проводкою:

1. Дебет 30 Кредит 60.
2. Дебет 31 Кредит 60.
3. Дебет 60 Кредит 31.
4. Дебет 31 Кредит 40.

26. Економічний зміст наступної бухгалтерської проводки: Дебет – 641 “Розрахунки з бюджетом по податках та платежах” Кредит – 311 “Поточний рахунок у національній валюті”?

1. Нараховано платежі до бюджету.
2. Погашено заборгованість перед бюджетом по податках та платежах.
3. Отримано з бюджету зайво перераховану суму податків.
4. Нараховано та перераховано податки до бюджету.

27. Сальдо рахунка «Каса» на початок місяця означає:

1. Наявність готівки в касі.
2. Надходження готівки до каси підприємства.
3. Видачу готівки з каси підприємства.
4. Відсутність готівки.

Практичні завдання до теми 9. Система рахунків і подвійний запис

Завдання 1.

Умова: Основні засоби, довгострокові капітальні інвестиції, розрахунки з державним соціальним страхуванням, нематеріальні активи, розрахунки за претензіями, розрахунки з постачальниками, розрахунки з підзвітними особами, резерв сумнівних боргів, резерв на оплату відпусток, статутний капітал, виробничі запаси, рахунки у банках, розрахунки з бюджетом по податках та платежах, короткострокові позики банку, готова продукція, розрахунки з постачальниками, розрахунки з покупцями, каса, розрахунки з оплати праці.

Необхідно: Згрупувати перелічені рахунки за двома групами (стовпчиками): активні та пасивні у вигляді такої таблиці:

Активні рахунки	Пасивні рахунки
-----------------	-----------------

Завдання 2.

Умова: На наступному рисунку схематично наведено дані бухгалтерських рахунків:

Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»		Кт		Дт 66 «Розрахунки з оплати праці»		Кт	
	С.п. 15000				С.п. 34000		
10000	30000			34000	52000		
?	25000			?			
Об. ?	Об. ?			Об. ?	Об. ?		
	С.к. 32000				С.к. 37000		

Дт 30 «Каса»		Кт		Дт31 «Рахунки в банку»		Кт	
С.п. ?				С.п. 25000			
12000	14000			32000	10000		
5000				?	35000		
					12000		
Об. ?	Об. ?			Об. ?	Об. ?		
С.к. 4000				С.к. 70000			

Необхідно: Внести дані рахунків, яких не вистачає.

Завдання 3.

Умова: Заборгованість підприємства перед робітниками на початок місяця склала 9000,00 грн. За місяць робітникам нараховано заробітну плату у розмірі 30000,00 грн. Утримано податків із нарахованої заробітної плати – 5950,00 грн.

Необхідно:

- відкрити рахунок «Розрахунки із заробітної плати»;
- відобразити на рахунку наведені в умові операції;
- визначити суму заборгованості підприємства перед робітниками на кінець місяця.

Завдання 4.

Умова: На основі наведених нижче операцій:

- отримано грошові кошти в банку для виплати заробітної плати робітникам;
- виплачено заробітну плату робітникам;
- видано з каси підприємства грошові кошти у підзвіт;
- отримано короткострокову позику банку;
- придбано у постачальника матеріали;
- перераховано постачальнику грошові кошти за отримані матеріали;
- перераховано до бюджету податки;
- отримано оплату від покупця за продукцію;
- відпущено матеріали на виробництво готової продукції;
- випущено із виробництва і оприбутковано на склад готову продукцію.

Необхідно:

- зазначити кореспондуючі рахунки;
- скласти бухгалтерські проводки.

Завдання 5.

Умова: Вихідна інформація наведена у балансі підприємства та реєстрі господарських операцій.

Баланс підприємства на 01 січня 201_ року

Актив	Сума	Пасив	Сума
Основні засоби:		Статутний капітал (40)	30000
- залишкова вартість	12500	Резервний капітал (43)	2000
- первісна вартість (10)	15000	Короткострокові	
- знос (131)	2500	позики банків (60)	1500

Запаси: - виробничі запаси (20) - незавершене виробництво (23) Грошові кошти та їх еквіваленти: в національній валюті, у т.ч.: - поточний рахунок (311) Витрати майбутніх періодів (39)	8700 12000 18600 300	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги (63) Поточні зобов'язання по розрахунках: - з оплати праці - зі страхування	13000 4000 1600
Усього:	52100	Усього	52100

Господарські операції за місяць

№ з/п	Господарська операція	Сума
01	02	03
1.	Отримано матеріали від постачальника	48000
2.	Відпущено матеріали на виробництво продукції	28000
3.	З поточного рахунка оплачено заборгованість постачальникам	13000
4.	Отримано оплату від покупця за відвантажену раніше продукцію	25000
5.	Нараховано заробітну плату робітникам основного виробництва	10000
6.	З поточного рахунка перераховано заборгованість за соціальним страхуванням	1600
7.	Отримано гроші з поточного рахунка в касу для виплати заробітної плати	4000
8.	Виплачено з каси заробітну плату	4000
9.	Випущено з виробництва та оприбутковано на склад готову продукцію	22000

Необхідно:

- відкрити бухгалтерські рахунки;
- зареєструвати наведені господарські операції в журналі та скласти бухгалтерські проводки;
- на основі складених бухгалтерських проводок провести розноску по

рахунках обліку;

- визначити на бухгалтерських рахунках сальдо на кінець місяця;
- скласти баланс на 01 лютого 201_ року.

Завдання 6.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій і залишків на рахунках обліку підприємства.

Залишки на рахунках обліку на початок звітного періоду складають:

№ рахунка	Найменування рахунка	Дебет	Кредит
01	02	03	04
10	Основні засоби	50000	
131	Знос основних засобів		18000
20	Виробничі запаси	5000	
23	Незавершене виробництво	5110	
301	Каса в національній валюті	350	
311	Поточний рахунок у національній валюті	51380	
36	Розрахунки з покупцями і замовниками	2300	
372	Розрахунки з підзвітними особами	360	
40	Статутний капітал		70000
60	Короткострокова позика банку		9500
63	Розрахунки з постачальниками і підрядниками		5800
641	Розрахунки з бюджетом по податках		2300
66	Розрахунки з оплати праці		5000
685	Розрахунки з іншими кредиторами		3900
	Усього	114500	114500

Господарські операції за місяць:

№ з/п	Господарська операція	Сума
01	02	03
1.	Отримано матеріали від постачальника	18000
2.	Відпущено матеріали на виробництво продукції	20000

3.	З поточного рахунка погашено заборгованість іншим кредиторам	3900
4.	Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою	12000
5.	Отримано рахунок транспортної організації за транспортування матеріалів	2400
6.	Нараховано заробітну плату робітникам основного виробництва	10000
7.	З поточного рахунка перераховано заборгованість бюджету	2300
8.	Повернуто в касу суму невикористану підзвітною особою	360
9.	Видано з каси кошти у підзвіт	12000
10.	Повернута позика банку	9500

Необхідно:

- відкрити бухгалтерські рахунки;
- зареєструвати наведені господарські операції в журналі та скласти бухгалтерські проводки;
- на основі складених бухгалтерських проводок провести розноску по рахунках обліку;
- визначити на бухгалтерських рахунках сальдо на кінець місяця;
- скласти баланс на кінець місяця 201_ року.

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 10

**Контрольні запитання
до теми 10. Класифікація та план рахунків**

1. Що таке класифікація рахунків і для чого вона потрібна?
2. Як класифікують рахунки бухгалтерського обліку за економічним змістом?
3. Які рахунки відносяться до рахунків господарських засобів

(активів)?

4. Які рахунки відносяться до рахунків джерел господарських засобів?
5. Які рахунки називають номінальними і чому?
6. Як класифікують рахунки бухгалтерського обліку за призначенням і структурою?
7. Опишіть склад, призначення і структуру основних рахунків.
8. Опишіть склад, призначення і структуру регулюючих рахунків.
9. Дайте характеристику калькуляційних рахунків на прикладі рахунка 23 "Виробництво».
10. Дайте характеристику збирально-розподільчих рахунків на прикладі рахунка 91 "Загальновиробничі витрати".
11. Дайте характеристику рахунків, розподільчих за періодами.
12. Дайте характеристику накопичувальних рахунків.
13. Дайте характеристику операційно-результатних рахунків.
14. Дайте характеристику фінансово-результатних рахунків.
15. Як класифікують рахунки відповідно до балансу?
16. Охарактеризуйте особливості побудови і використання позабалансових рахунків.
17. Опишіть структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку, діючого на підприємствах України.
18. Охарактеризуйте особливості спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей

Теми 10. Класифікація та план рахунків

1. В економічній літературі за якими ознаками пропонується класифікувати рахунки бухгалтерського обліку за економічним змістом?
2. Які можливі рекомендації з удосконалення спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку щодо обліку власного капіталу?
3. Як необхідно відображати залишок на активно-пасивному рахунку

на кінець місяця при складанні балансу?

Тести **до теми 10. Класифікація та план рахунків**

У кожному тесті одна правильна відповідь.

1. Рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» за структурою і призначенням є:

1. Регулюючий, контрарний, контрпасивний, активний.
2. Основний, пасивний.
3. Регулюючий, контрарний, контрактивний, пасивний.
4. Регулюючий, контрарний, контрпасивний, пасивний.

2. Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підприємцями» є:

1. Активним.
2. Активно-пасивним.
3. Пасивним.
4. Правильна відповідь відсутня.

3. Рахунок 79 «Фінансові результати» призначений для:

1. Узагальнення доходів певного виду діяльності.
2. Узагальнення витрат певного виду діяльності.
3. Для визначення фінансового результату за кожним видом діяльності підприємства.
4. Для визначення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

4. Рахунок 20 «Виробничі запаси» за призначенням та структурою є:

1. Активним, основним.
2. Активним, основним, інвентарним.
3. Активним, основним, калькуляційним, інвентарним.
4. Активним, оборотним активом, основним, інвентарним.

5. Рахунок 24 «Брак у виробництві» призначений:

1. Для обліку відображення вартості остаточно забракованої продукції.
2. Для списування остаточних витрат від браку продукції на виробництво.
3. Для відображення інформації про втрати від браку у виробництві.
4. Для відображення сум зменшення витрат на брак.

6. Під час групування рахунків за економічним змістом на які групи їх можливо поділити:

1. Основні, рахунки господарських засобів та рахунки джерел господарських засобів.
2. Рахунки господарських засобів, джерел господарських засобів та рахунки витрат і доходів.

3. Рахунки господарських засобів, джерел господарських засобів та рахунки доходів і фінансових результатів.

4. Рахунки господарських засобів, джерел господарських засобів та рахунки витрат, доходів і результатів діяльності.

7. Регулюючі рахунки призначені:

1. Для регулювання або уточнення оцінки активів або їх джерел, що показана на основних рахунках.

2. Для регулювання або уточнення оцінки активів підприємства.

3. Для регулювання або уточнення оцінки джерел активів, що показана на основних рахунках.

4. Для вирахування остаточної вартості активів підприємства.

8. За призначенням та структурою субрахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відноситься до групи:

1. Основним, регулюючим, контрактивним, активним.

2. Регулюючим, контрпасивним, активним.

3. Регулюючим, контрпасивним, пасивним.

4. Операційним, регулюючим, контрпасивним, активним.

9. До контрактивних можливо віднести рахунки:

1. 13 «Знос необоротних активів», 38 «Резерв сумнівних боргів», 285 «Торгова націнка».

2. 13 «Знос необоротних активів», 38 «Резерв сумнівних боргів».

3. 13 «Знос необоротних активів», 38 «Резерв сумнівних боргів», 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

4. 13 «Знос необоротних активів», 285 «Торгова націнка», 46 «Неоплачений капітал».

10. До операційних відносяться рахунки:

1. Калькуляційні, розподільчі та порівняльні.

2. Калькуляційні, розподільчі, розподільчі за періодами та накопичувальні.

3. Калькуляційні, розподільчі, накопичувальні та порівняльні.

4. Калькуляційні, розподільчі, розподільчі за періодами, накопичувальні та порівняльні.

11. До рахунків джерел господарських засобів можна віднести:

1. Рахунки власного капіталу, зобов'язань, забезпечення зобов'язань і цільових надходжень.

2. Рахунки власного капіталу, інших зобов'язань і цільових надходжень.

3. Рахунки власного капіталу, поточних зобов'язань, цільового фінансування та інших зобов'язань.

4. Рахунки власного капіталу, забезпечення зобов'язань, цільових надходжень та інших зобов'язань.

12. Основні рахунки призначені для:

1. Для систематичного спостереження за станом та рухом господарських засобів та джерел їх утворення.

2. Для систематичного спостереження за станом та рухом господарських засобів та власного капіталу.

3. Для контролю за станом та рухом господарських засобів та зобов'язань.

4. Для систематичного спостереження за станом та рухом господарських засобів, зобов'язань та дебіторської заборгованості.

13. До основних інвентарних рахунків належать:

1. 10 «Основні засоби», 22 «Малоцінні та швидкозношувальні предмети», 20 «Виробничі запаси» та 26 «Готова продукція».

2. 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувальні предмети», 26 «Готова продукція», 28 «Товари», а також готівкові гроші в касі – рахунок 30 «Каса».

3. 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 26 «Готова продукція», 28 «Товари».

4. 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувальні предмети», 26 «Готова продукція», 28 «Товари», а також готівкові гроші в касі – рахунок 30 «Каса».

14. Рахунки, наяких узагальнюють інформацію про цінності, що не належать підприємству, належать до групи:

1. Розрахункові рахунки.

2. Інвентарні рахунки.

3. Позабалансові рахунки.

4. Рахунки господарських засобів (активів).

15. Калькуляційні рахунки призначені:

1. Для контролю за зниженням собівартості продукції (робіт, послуг).

2. Для підсумковування різних витрат на конкретну продукцію, виконані роботи або послуги, що були вчинені іншим підприємством, організаціям або особам.

3. Для попереднього узагальнення виробничих витрат із метою подальшого їх розподілу між об'єктами калькулювання.

4. Для обліку операцій, пов'язаних із здійсненням виробничо-господарських процесів на окремих стадіях.

16. До складу рахунків обліку господарських засобів не входять:

1. Рахунок 20 «Виробничі запаси».

2. Рахунок 30 «Каса».

3. Рахунок 60 «Короткострокові позики».

4. Рахунок 26 «Готова продукція».

17. Рахунки джерел господарських засобів використовуються:

1. Для контролю за змінами, що відбуваються у складі власного капіталу.
2. Для контролю за станом та змінами, що відбуваються у складі власного капіталу і зобов'язань.
3. Для контролю за станом власного капіталу та зобов'язань.
4. Для контролю за змінами власного капіталу та зобов'язань.

18. Рахунки господарських засобів (активів)? Використовуються для:

1. Для контролю за станом та рухом усіх ресурсів підприємства, які мають грошову оцінку.
2. Для обліку всіх господарських засобів (активів) підприємства.
3. Для контролю за станом усіх ресурсів підприємства.
4. Для обліку руху всіх ресурсів (активів) підприємства, які мають грошову оцінку.

19. Рахунки бухгалтерського обліку за призначенням і структурою можна поділити на такі групи:

1. На основні та операційні.
2. На регулюючі та основні.
3. На операційні та регулюючі.
4. На основні, регулюючі та операційні.

20. До 4 класу Плану рахунків бухгалтерського обліку входять:

1. Рахунки власного капіталу.
2. Рахунки власного капіталу та забезпечення зобов'язань.
3. Рахунки власного капіталу та довгострокових зобов'язань.
4. Рахунки власного капіталу та поточних зобов'язань.

**Практичні завдання
до теми 10: Класифікація та план рахунків**

Завдання 1.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій підприємства:

- оприбутковано основні матеріали, що надійшли від постачальника. Вартість матеріалів 2400 грн., у тому числі податок на додану вартість;
- основні матеріали відпущено в цех на виробництво продукції – 2000 грн.;
- від постачальника надійшли матеріали, що не були замовлені – 3000 грн.

Необхідно: На підставі наведених господарських операцій скласти бухгалтерські проводки.

Завдання 2.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій підприємства:

- по чеку з поточного рахунка в касу одержані гроші для виплати заробітної плати – 5000 грн.;
- з каси виплачено заробітну плату працівникам – 5000 грн.;
- укладен договір з іншим підприємством та отримано в операційну оренду автомобіль «Хонда», вартість якого складає – 80000 грн.

Необхідно: На підставі наведених господарських операцій скласти бухгалтерські проводки.

Завдання 3.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій підприємства:

- нараховано заробітну плату виробничим робітникам за виготовлення продукції – 8000 грн.;
- утримано з заробітної плати податок з доходу фізичних осіб – 1100 грн.;
- на поточний рахунок від банку отримана короткострокова позика – 10000 грн.

Необхідно: На підставі наведених господарських операцій скласти бухгалтерські проводки.

Завдання 4.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій підприємства:

- на поточний рахунок надійшов від засновника внесок у статутний капітал – 20000 грн.;

- випущено з виробництва та оприбутковано на склад готову продукцію – 40000 грн.;

- відвантажено готову продукцію покупцю. Договірна вартість продукції – 42000 грн.

Необхідно: На підставі наведених господарських операцій скласти бухгалтерські проводки.

Завдання 5.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій підприємства:

- списується собівартість реалізованої продукції на фінансові результати – 26000 грн.;

- по закінченню звітнього періоду виявлено та списано фінансовий результат від реалізації продукції – 9000 грн.;

- з поточного рахунка погашено заборгованість перед бюджетом по податках – 3000 грн.

Необхідно: На підставі наведених господарських операцій скласти бухгалтерські проводки.

Завдання 6.

Умова: При складанні бухгалтерських проводок з облікового відображення господарських операцій підприємства використовуються різні рахунки.

Необхідно: В таблиці, що наведена нижче, зазначити до якої класифікаційної групи відносять рахунки, що були використані при складанні бухгалтерських проводок під час виконання завдань 1 – 5.

Класифікаційні групи рахунків бухгалтерського обліку

№ п/п	Шифр рахунка	Назва рахунка	Класифікація рахунків за економічним змістом	Класифікація рахунків за призначенням та структурою	Класифікація рахунків відповідно до балансу
1	2	3	4	5	6

1	2	3	4	5	6
1.	20	20 Виробничі запаси	Рахунок господарських засобів, оборотні активи	Основний, інвентарний	Балансовий
2.	02	Активи на відповідальному збереганні	-	Інвентарний	Позабалансовий

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 11

Контрольні запитання до теми 11. Синтетичний та аналітичний облік

1. Сформулюйте підстави для відкриття рахунків у бухгалтерському обліку.
2. Наведіть характеристику рахунків як елемента методу бухгалтерського обліку.
3. У чому полягає різниця між бухгалтерським балансом та рахунками?
4. У чому полягає тісний взаємозв'язок між балансом та рахунками?
5. Які об'єкти відображаються на активних рахунках?
6. Які об'єкти відображаються на пасивних рахунках?
7. Поясніть економічну сутність і значення подвійного запису.
8. Як визначається кінцеве сальдо на активних рахунках?
9. Як визначається кінцеве сальдо на пасивних рахунках?
10. Що означає дебетовий оборот для активних і пасивних рахунків?
11. Що означає кредитовий оборот для активних і пасивних рахунків?
12. Охарактеризуйте бухгалтерську проводку для взаємопов'язаних рахунків.
13. Дайте характеристику синтетичних рахунків, на підставі якого нормативного документа їм надані номери та назва?
14. Охарактеризуйте рахунки другого порядку.

15. Дайте характеристику аналітичних рахунків.
16. У чому полягає призначення синтетичного та аналітичного обліку?
17. У чому полягає контрольна функція оборотної відомості за синтетичними рахунками, її недоліки?
18. Поясніть призначення оборотних відомостей за аналітичними рахунками до конкретного синтетичного рахунка (субрахунку).
19. У чому полягає сутність шахового принципу побудови оборотних відомостей, їх недоліки?
20. Яка необхідність у використанні журналу реєстрації господарських операцій та оборотної відомості?

Теми для написання рефератів, підготовки наукових статей
Тема 11. Синтетичний та аналітичний облік

1. Пояснення економічних причин подвійного запису.
2. Імовірність відкриття нових рахунків першого порядку.
3. Переваги оборотної відомості на електронних носіях інформації.
4. Автоматизація поточного обліку.
5. Програмне забезпечення сучасного обліку.
6. Моделювання в бухгалтерському обліку.

Тести
до теми 11. Синтетичний та аналітичний облік

У кожному тесті одна правильна відповідь.

1. Спосіб групування і зіставлення засобів підприємства і їх джерел у грошовому вимірюванні на певну дату – це:

1. Подвійний запис.
2. Баланс.
3. Рахунки.
4. Рахунки бухгалтерського обліку та бухгалтерський баланс.

2. Відкрити рахунок – це:

1. Надання рахунку назви.
2. Запис оборотів за дебетом рахунка.
3. Запис початкового сальдо на підставі статей балансу та надання рахунку назви.

4. Запис оборотів за кредитом рахунка.

3. Суму записів у правій частині рахунка називають:

1. Дебетовим оборотом.
2. Кредитовим оборотом.
3. Початковим сальдо.
4. Вихідним сальдо.

4. Суму записів у лівій частині рахунка називають:

1. Початковим сальдо.
2. Кредитовим оборотом.
3. Дебетовим оборотом.
4. Вихідним сальдо.

5. Класифікація рахунків залежно від обліку активів чи їх джерел:

1. Активні та контрактивні.
2. Пасивні та контрактивні.
3. Активні та пасивні.
4. Активні та контрпасивні.

6. Сальдо на пасивних рахунках записується:

1. У дебеті.
2. У дебеті й у кредиті.
3. У кредиті.
4. У кредиті та в дебеті.

7. Кредитовий оборот на пасивних рахунках – це:

1. Залишок за кредитом на початок та сума всіх записів за кредитом рахунка.
2. Сума всіх записів за кредитом рахунка.
3. Залишок за дебетом на початок.
4. Залишок за кредитом на початок.

8. На тій стороні рахунка, де показується залишок, відображається його:

1. Зменшення.
2. Збільшення.
3. Дебетовий оборот.
4. Кредитовий оборот.

9. Активні рахунки призначені для обліку:

1. Власного капіталу.
2. Кредиторської заборгованості.
3. Дебіторської заборгованості.
4. Власного капіталу та кредиторської заборгованості.

10. Дебетовий оборот на активних рахунках – це:

1. Сума всіх записів за дебетом рахунка.
2. Залишок за дебетом на початок та сума всіх записів за дебетом рахунка.
3. Залишок за дебетом на початок.
4. Сума всіх записів за кредитом рахунка.

11. Пасивні рахунки призначені для обліку:

1. Майна.
2. Капіталу.
3. Дебіторської заборгованості.
4. Кредиторської заборгованості.

12. Рахунки, які відображають господарські засоби – це:

1. Активні.
2. Пасивні.
3. Позабалансові.
4. Пасивні та позабалансові.

13. Подвійний запис – це відображення кожної господарської операції двічі:

1. За дебетом одного і кредитом другого рахунка.
2. За дебетом і кредитом одного рахунка.
3. В активі і пасиві балансу.
4. Лише в активі, або лише в пасиві балансу.

14. Дебетовий оборот за активним рахунком відображає:

1. Збільшення капіталу.
2. Зменшення майна.
3. Збільшення майна.
4. Зменшення капіталу.

15. Бухгалтерська проводка, згідно з якою один рахунок дебетується, а інший кредитується на одну й ту ж суму називається:

1. Складною.
2. Простою.
3. Балансовою.
4. Обліковою.

16. Кредитовий оборот за пасивним рахунком відбиває:

1. Зменшення зобов'язань.
2. Збільшення майна.
3. Збільшення зобов'язань.
4. Зменшення майна.

17. Бухгалтерська проводка, згідно з якою один рахунок дебетується, декілька кредитується на одну й ту ж суму називається:

1. Простою.

2. Складною.
3. Закритою.
4. Відкритою.

18. Кредитовий оборот за активним рахунком відбиває:

1. Зменшення майна.
2. Збільшення капіталу.
3. Зменшення зобов'язань.
4. Збільшення ресурсів підприємства.

19. Дебетовий оборот за пасивним рахунком відбиває:

1. Зменшення зобов'язань.
2. Зменшення майна.
3. Збільшення капіталу.
4. Збільшення капіталу та зобов'язань.

20. До субрахунків відноситься такий рахунок:

1. Виробничі запаси.
2. Розрахунки з підзвітними особами.
3. Статутний капітал.
4. Каса.

**Практичні завдання
до теми 11. Синтетичний та аналітичний облік**

Завдання 1.

Умова: Наявна інформація про рахунки бухгалтерського обліку, що їх використовує підприємство для відображення своїх активів і пасивів.

Необхідно: Вибрати окремо активні та пасивні рахунки: «Статутний капітал», «Капітальні інвестиції», «Короткострокові векселі одержані», «Готова продукція», «Неоплачений капітал», «Довгострокові векселі видані», «Розрахунки за податками та платежами», «Розрахунки за виплатами працівникам», «Розрахунки з підзвітними особами», «Розрахунки з покупцями та замовниками», «Виробничі запаси», «Знос (амортизація) необоротних активів», «Прибуток нерозподілений», «Витрати майбутніх періодів», «Непокриті збитки».

Завдання 2.

Умова: Початкове сальдо за рахунком 26 «Готова продукція» становить 1000 грн. за звітний період було випущено із виробництва та оприбутковано на склад готової продукції на суму 500 грн. Списано собівартість реалізованої готової продукції на суму 900 грн.

Необхідно: Відкрити рахунок, відобразити початкове сальдо, проведені операції та визначити кінцеве сальдо.

1. Для наведених господарських операцій складіть бухгалтерські проводки за такими господарським операціями:

- Нараховано заробітну плату робітникам основного виробництва;
- Для виплати заробітної плати та підзвітних сум надійшла готівка до каси з поточного рахунка.
- З каси виплачено заробітну плату.
- Одержано виробничі запаси як внесок до статутного капіталу.
- Видано готівку підзвітній особі з каси.
- Придбано підзвітною особою верстат за готівку.

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 12

Контрольні запитання до теми 12. Облік господарських процесів

1. Що таке матеріальні ресурси?
2. Які господарські операції включає процес забезпечення підприємства матеріальними ресурсами?
3. Які основні задачі бухгалтерського обліку процесу забезпечення матеріальними ресурсами?
4. Порядок оцінки матеріальних ресурсів при їх придбанні за плату.
5. Складові первісної вартості матеріальних ресурсів.

6. Порядок оцінки матеріальних ресурсів при їх надходженні до статутного капіталу, безоплатному надходженні, придбанні за бартерним контрактом.

7. Характеристика рахунків 20 “Виробничі запаси”, 21 “Поточні біологічні активи”, 22 “Малоцінні швидкозношувані предмети”. Аналітичний облік матеріальних ресурсів.

8. Характеристика рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”. Аналітичний облік розрахунків з постачальниками та підрядниками.

9. Облік транспортно-заготівельних витрат.

10. Методи оцінки запасів при їх вибутті.

11. Які господарські операції включає процес виробництва?

12. Які основні задачі бухгалтерського обліку процесу виробництва?

13. Класифікація виробничих витрат за елементами.

14. Класифікація виробничих витрат відносно до собівартості продукції, робіт, послуг.

15. Класифікація виробничих витрат за порядком включення до собівартості продукції.

16. Класифікація виробничих витрат за напрямками витрат.

17. Класифікація виробничих витрат за ступенем впливу обсягів виробництва на рівень витрат.

18. Класифікація виробничих витрат за календарними періодами.

19. Характеристика рахунка 23 «Виробництво». Аналітичний облік витрат на продукцію.

20. Склад загальновиробничих витрат і порядок їх обліку на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Аналітичний облік загальновиробничих витрат.

21. Порядок розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції (робіт, послуг).

22. Характеристика рахунка 24 “Брак у виробництві”.

23. Порядок визначення фактичної собівартості готової продукції.
24. Облік інших витрат, пов'язаних із виробництвом продукції.
25. Які господарські операції включає процес реалізації?
26. Що таке готова продукція?
27. Що таке реалізована продукція?
28. Склад витрат на збут. Характеристика рахунка 93 «Витрати на збут». Аналітичний облік витрат на збут.
29. Характеристика рахунка 26 «Готова продукція». Аналітичний облік готової продукції.
30. Характеристика рахунка 90 «Собівартість реалізації».
31. Характеристика рахунка 70 «Доходи від реалізації».
32. Характеристика рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками.
33. Методи визначення собівартості реалізованої продукції.
34. Порядок списання собівартості реалізованої продукції та витрат на збут на фінансовий результат.

Тести **до теми 12. Облік господарських процесів**

У кожному тесті одна правильна відповідь.

- 1. До собівартості продукції згідно з П(С)БО 9 «Запаси» не відносяться:**
 1. Загальновиробничі витрати.
 2. Адміністративні витрати.
 3. Зарплата, нарахована за виготовлення продукції.
 4. Амортизація приміщення цеху.
- 2. По кредиту рахунка 26 «Готова продукція» відображається:**
 1. Фактична собівартість випущеної з виробництва за звітний період готової продукції.
 2. Фактична собівартість реалізованої за звітний період продукції.
 3. Обсяг реалізованої за звітний період продукції за цінами реалізації.
 4. Витрати на утримання складу готової продукції.

3. Визначте сальдо на субрахунку 201 “Сировина й матеріали”, якщо відомо, що сальдо на початок місяця – 5000 грн., надходження за місяць на суму 20000, використано – на суму 17000 грн.:

1. 42000 (дебетове).
2. 8000 (кредитове).
3. 8000 (дебетове).
4. 2000 (кредитове).

4. Господарська операція: “Випущена з виробництва готова продукція” буде відображена такою проводкою:

1. ДТ-201 КТ-23.
2. ДТ-23 КТ-26.
3. ДТ-26 КТ-23.
4. ДТ-90 КТ-23.

5. Визначте дебетовий обіг рахунка 23 “Виробництво”, якщо залишок на початок місяця був на суму 20000 грн., витрати за місяць – 30000 грн., випущена готова продукція на суму 10000 грн.:

1. 50000.
2. 20000.
3. 30000.
4. 10000.

6. Визначте фінансовий результат від операційної діяльності підприємства за підсумками періоду, якщо відомо, що у звітному періоді підприємство одержало дохід від реалізації 240000 грн. (у т.ч. ПДВ). Собівартість реалізованої продукції дорівнювала 100000 грн. Адміністративні витрати склали – 46000 грн., витрати на збут – 12000 грн.:

1. Збиток – 28000 грн.
2. Прибуток – 42000 грн.
3. Збиток – 8000 грн.
4. Прибуток – 82000 грн.

7. По дебету рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображається:

1. Заборгованість покупців підприємству за відвантажену продукцію.
2. Заборгованість підприємства перед покупцями по сплаченій, але не відвантаженій продукції.
3. Погашення заборгованості покупцями.
4. Отримання авансів (передплат) від покупців.

8. Під час витрачання запчастин на поточний ремонт автомобіля, що використовується для перевезення готової продукції складається така проводка:

1. Д – 93 К – 207.
2. Д – 91 К – 207.

3. Д – 92 К – 207.

4. Д – 26 К – 207.

9. До прямих відносяться такі витрати:

1. Зарплата робітників за вироблення продукції.
2. Зарплата робітників, які обслуговують виробниче обладнання.
3. Зарплата керівника виробничого підрозділу (начальника цеху).
4. Амортизація виробничого обладнання.

10. Відпуск допоміжних матеріалів на виправлення браку відображається такою проводкою:

1. Д - 23 К – 201.

2. Д - 91 К – 201.

3. Д - 24 К – 201.

4. Д - 90 К – 201.

11. Підприємство закупило матеріали у кількості 500 одиниць. Придбання матеріалів здійснювалося в такій послідовності:

100 од. за ціною 30 грн.

200 од. за ціною 40 грн.

200 од. за ціною 50 грн.

Запаси матеріалів на початок місяця дорівнюють 0. На кінець періоду залишилося 200 од. Визначте балансову вартість залишку запасів, якщо підприємство використовує метод ФІФО.

1. 7000.

2. 11000.

3. 14500.

4. 10000.

12. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат розраховується:

1. Як відношення фактичної собівартості виробничих запасів до їх договірної (облікової) вартості.

2. Як відношення транспортно-заготівельних витрат до фактичної собівартості виробничих запасів.

3. Як відношення транспортно-заготівельних витрат до договірної (облікової) вартості виробничих запасів.

4. Як відношення договірної (облікової) вартості виробничих запасів до транспортно-заготівельних витрат.

13. До виробничих запасів не відносяться:

1. Паливо.

2. Нематеріальні активи.

3. Запасні частини.

4. Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби .

14. Моментом реалізації продукції в бухгалтерському обліку є:

1. Момент відвантаження продукції покупцю.
2. Оплата продукції покупцем.
3. Перша з подій: відвантаження продукції покупцю або оплата продукції покупцем.
4. Момент відвантаження продукції покупцю за умови передачі права власності.

15. Визначте собівартість випущеної готової продукції, якщо відомо, що залишок незавершеного виробництва на початок місяця складав 5100 грн, на кінець місяця - 6200 грн., витрати за місяць - 24000 грн.

1. 22900 грн.
2. 24000 грн.
3. 29100 грн.
4. 25100 грн.

16. Такою бухгалтерською проводкою відображається відшкодування ПДВ з бюджету у випадку надходження виробничих запасів від постачальника?

1. Д 641 К 644.
2. Д 641 К 631.
3. Д 631 К 641.
4. Д 641 К 20.

17. Розподіляються між об'єктами обліку витрат за підсумком звітнього періоду згідно з П(С)БО 16 «Витрати» такі з перелічених витрат:

1. Загальновиробничі витрати.
2. Адміністративні витрати.
3. Витрати на збут.
4. Витрати майбутніх періодів.

18. Факт придбання підприємством виробничих запасів за плату відображає така бухгалтерська проводка:

1. Д 20 «Виробничі запаси» К 23 «Виробництво».
2. Д 20 «Виробничі запаси» К 372 «Розрахунки з підзвітними особами».
3. Д 20 «Виробничі запаси» К 46 «Несплачений капітал».
4. Д 20 «Виробничі запаси» К 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

19. За кредитом рахунка 23 «Виробництво» відображається

1. Незавершене виробництво на початок звітнього періоду.
2. Витрати на виробництво за звітний період.
3. Собівартість випущеної з виробництва за звітний період продукції.
4. Собівартість реалізованої продукції.

Запитання 20. Визначте фактичну собівартість витрачених матеріалів, якщо відомо, що середній відсоток транспортно-заготівельних витрат складає 4,4%, а вартість витрачених матеріалів за договірними цінами – 13000 грн.

1. 18720.
2. 572.
3. 13572.
4. 11310.

Практичні завдання до теми 12. Облік господарських процесів

Завдання 1.

Умова: Наявна інформація у вигляді Балансу машинобудівного об'єднання ВАТ "Елакс" на 1 квітня (табл. 1), а також даних щодо залишків на рахунках обліку і господарських операцій за звітний період (табл. 2, 3).

Необхідно: На підставі наведених нижче вихідних даних:

- відкрийте синтетичні та аналітичні рахунки;
- зареєструйте наведені господарські операції в журналі та складіть бухгалтерські проводки;
- на підставі складених проводок зробіть розноску сум на схеми синтетичних та аналітичних рахунків;
- складіть оборотні відомості за аналітичними і синтетичними рахунками;
- складіть баланс на 1 число наступного місяця.

Вихідні дані наведено у табл. 1.

Таблиця 1

1) Баланс машинобудівного об'єднання ВАТ "Елакс" на 1 квітня

АКТИВ	Сума, грн.	ПАСИВ	Сума, грн.
Основні засоби:		Статутний капітал	
- залишкова вартість	135000	(40)	143500
- первісна вартість (10)	143000	Нерозподілений	75445
- знос (131)	8000	прибуток (441)	
Запаси:		Кредиторська	
виробничі запаси (201)	72345	заборгованість за	898945
незавершене виробництво	96000	товари, роботи,	
(23)		послуги (631)	

Грошові кошти та їх еквіваленти: в національній валюті, у т.ч. каса (301) - 830 поточний рахунок (311) - 821000 Інша поточна дебіторська заборгованість (підзвітних осіб) (372)	821830 715	Поточні зобов'язання за розрахунками: - з оплати праці (66)	8000
Усього	1125890	Усього	1125890

2) Із оборотної відомості з аналітичних рахунків до субрахунка 201 "Сировина і матеріали" рахунка 20 "Виробничі запаси" виходить, що залишок матеріалів на складі об'єднання на 1 квітня є таким, як це вказано у табл. 2.

Таблиця 2

Розшифровка залишку матеріалів на складі

№п/п	Види матеріалів	Од.вим.	Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.
1	Чавун ливарний	тонни	330	150	49500
2	Сталь листова	тонни	194	100	19400
3	ТЗВ	грн.			3445
	Усього				72345

Таблиця 3

3) Господарські операції машинобудівного об'єднання за квітень.

№ з/п	Зміст операцій	Сума, грн.
1	Відпущено зі складу на виробництво продукції матеріали:	23000
	- чавун ливарний – 100 тонн	15000
	- сталь листова – 80 тонн	8000
2	Списано транспортно-заготівельні витрати, що відносяться до використаних матеріалів, суму визначити	?
3	Утримано податок з доходів фізичних осіб із заробітної плати	900
4	Отримано гроші в касу для виплати заробітної плати	7100
5	Виплачено з каси заробітну плату робітникам	7100
6	Погашено частково заборгованість постачальникам матеріалів	25000
7	Видано з каси під звіт	620

8	Отриманий рахунок постачальника за 2000 т чавуна ливарного, що надійшов на склад, у тому числі ПДВ – 52308 грн.	360000
9	Випущено з виробництва готову продукцію	36000
10	Відвантажено готову продукцію покупцям:	
	- фактична собівартість відвантаженої продукції	26000
	- договірна вартість відвантаженої продукції	60000
	- у тому числі ПДВ	10000
11	Надійшла на поточний рахунок оплата від покупця	60000
12	Списано на фінансовий результат:	
	- доходи від реалізації	?
	- собівартість реалізованої готової продукції	?

Завдання 2.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій підприємства.

Необхідно: 1. Скласти необхідні бухгалтерські проводки по наведених нижче господарських операціях.

2. Визначити середній відсоток транспортно-заготівельних витрат.

3. Визначити собівартість усіх матеріалів, якщо відомо:

а) залишок на рахунку «Сировина і матеріали» на початок місяця склав 14500 грн.;

б) вартість матеріалів за покупними цінами на початок місяця – 13250 грн.;

в) транспортно-заготівельні витрати на початок місяця – 1250 грн.;

г) одержані на склад протягом місяця матеріали від постачальників за покупними цінами – 43000 грн.;

д) послуги транспортної організації з доставки матеріалів – 6500 грн.

Завдання 3.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій підприємства.

Необхідно: 1. Скласти необхідні бухгалтерські проводки по наведених нижче господарських операціях.

2. Визначити фактичну собівартість витрачених матеріалів, якщо відомо:

а) залишок матеріалів на початок місяця за фактичною собівартістю 4100 грн.;

б) залишок матеріалів на початок місяця за договірними цінами – 3900 грн.;

в) надходження матеріалів за місяць – 23000 грн.

г) оплачені з підзвітних сум транспортні витрати з доставки матеріалів – 450 грн.;

д) нараховано заробітну плату за розвантаження матеріалів – 300 грн.

е) витрачені матеріали за договірними цінами – 700 грн.

Завдання 4.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій підприємства (табл. 1, 2).

Необхідно: 1) Скласти необхідні бухгалтерські проводки по наведених нижче господарських операціях.

2) Визначити фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції, якщо відомо:

Таблиця 1

Залишки за аналітичними рахунками до рахунка 23 «Виробництво»

Найменування виробу	На початок місяця, грн.	На кінець місяця, грн.
Виріб А	900	1300
Виріб Б	1000	1700
Усього:	1900	3000

Господарські операції за місяць

№ з/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн.
01	02	03
1	Списуються в оцінці за договірними цінами відпущені зі складу матеріали, витрачені на виробництво:	2400
	- Виробу А	1500
	- Виробу Б	900
2	Списуються транспортно-заготівельні витрати, що відносяться до витрачених матеріалів	850
	- на виріб А	530
	- на виріб Б	320
3	Нараховано заробітну плату:	
	- виробничим робітникам за вироблення виробу А	1000
	- виробничим робітникам за вироблення виробу Б	800
	- робітникам, що зайняті обслуговуванням машин і устаткування та персоналу цехів	900
4	Проведені відрахування єдиного соціального внеску у розмірі 40% від фонду оплати праці	?
5	Нараховано амортизацію (знос) основних засобів - виробничого устаткування і будівель цехового призначення	8300
6	Отримано рахунок Енергозбуту за електроенергію, що витрачена на приведення в рух устаткування та на освітлення цехів. Сума рахунка включає ПДВ.	640
7	Отримано рахунок за водопостачання цеху. Сума рахунка включає ПДВ.	2000
8	Розподіляються наприкінці місяця між виробами загальновиробничі витрати пропорційно заробітній платі виробничих робітників. Розподілені загальновиробничі списуються на собівартість продукції	?
9	Оприбутковано на склад готову продукцію за фактичною собівартістю, враховуючи залишки незавершеного виробництва на кінець місяця	?

Зразок рішення практичних завдань

Таблиця 3

Рішення до практичного завдання № 2

№ з/п	Зміст операції	Проводка		Сума, грн.
		Д	К	
1	Одержано на склад протягом місяця матеріали від постачальників за покупними цінами	201	631	43000
2	Послуги транспортної організації з доставки матеріалів	201\ТЗВ	631	6500
Розрахунки				
	$\% \text{ ТЗВ} = (1250+6500):(13250+43000) \times 100 = 13,8\%$			
	Собівартість матеріалів = $14500+43000+6500 = 64000$ грн.			

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 13

Контрольні запитання до теми 13. Інвентаризація

1. Що таке інвентаризація?
2. Яка роль інвентаризації в управлінні підприємством?
3. Що виступає об'єктами і суб'єктами інвентаризації?
4. Які існують критерії класифікації інвентаризації?
5. Які мета та завдання інвентаризації?
6. Які головні принципи проведення інвентаризації?
7. Які методи застосовують для проведення інвентаризації?
8. За допомогою яких рахунків відображають результати інвентаризації?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей

1. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку
2. Історичний аспект інвентаризації: від стародавніх перерахувань до сучасних комп'ютерних технологій.
3. Сучасна методика проведення інвентаризації та можливості її вдосконалення.
4. Відображення результатів інвентаризації у фінансовій звітності підприємства.
5. Управлінський аспект інвентаризації в умовах ринкової економіки.

Тести до теми 13. Інвентаризація

У кожному тесті одна правильна відповідь.

1. При інвентаризації основних засобів перевіряється:

1. Наявність та технічні характеристики передавальних пристроїв, будівель, устаткування.
2. Будівлі, споруди, стан і наявність транспортних засобів підприємства.
3. Наявність і стан будівель, споруд, незавершеного будівництва, інвентар та устаткування, а також земельні ділянки.
4. Усе майно підприємства вартістю більше 1000 грн.

2. Кількість цінностей і товарів, що зберігаються в непошкодженій упаковці постачальника під час інвентаризації визначають:

1. На підставі накладної від постачальника та розписки комірця про кількість.
2. Розпакуванням оригінальної упаковки та перерахуванням.
3. На підставі документів, за обов'язковою перевіркою в натурі частини вказаних цінностей.
4. Шляхом переважування, не пошкоджуючи упаковки.

3. Звірювальна відомість необхідна для:

1. Відображення результатів інвентаризації: лишків або нестач.
2. Звірки наявних основних засобів з даними бухгалтерського обліку.
3. Відображення та звірки номенклатури товарів підприємства.
4. Звірки витрат звітного періоду.

4. Інвентаризацію каси проводять декілька раз на рік:

1. На підприємствах торгівлі, у фінансових та банківських установах.

2. На всіх підприємствах.
3. На підприємствах із великим грошовим оборотом.
4. На підприємства, де працюють операційні каси.

5. Інвентаризація коштів на рахунках у банку здійснюється:

1. Методом звірки залишків, які обліковуються на рахунках у бухгалтерії.
2. Методом зустрічної перевірки з постачальниками.
3. На підставі довідки державного казначейства.
4. Методом звірки залишків, які обліковуються на рахунках у бухгалтерії із залишками за банківськими виписками.

6. При інвентаризації підзвітних сум комісія перевіряє :

1. Представлені звіти підзвітних осіб за виданими авансами, їх цільове використання і дата видачі.
2. Представлені звіти підзвітних осіб за виданими авансами, дата видачі грошей і підпис на звіті.
3. Дата видачі грошей, підпис на авансовому звіті і сума прописом.
4. Представлені звіти підзвітних осіб за виданими авансами та юридичне право на отримання авансу.

7. Під час інвентаризації каси перевіряють:

1. Ліміт каси і фактична наявність грошових коштів.
2. Ліміт каси, фактична наявність грошових коштів, повнота і своєчасність оприбуткування і здавання грошей.
3. Призначення оприбуткованих грошових коштів, своєчасність видачі та ліміт каси.
4. Наявність грошових коштів та прибуткових касових ордерів.

8. При інвентаризації дебіторської та кредиторської заборгованості комісія:

1. Установлює винних осіб, що призвели до дебіторської або кредиторської заборгованості підприємства.
2. Зобов'язана протягом 10 днів підтвердити дебіторську або кредиторську заборгованість підприємства.
3. Направляє виписку в банківські установи для підтвердження або спростування дебіторської або кредиторської заборгованості.
4. Перевіряє залишки сум на відповідних рахунках, установлює терміни заборгованості і осіб винних у недотриманні сплати.

9. Результати інвентаризації відображають у бухгалтерському обліку, якщо:

1. Виявлені недостачі та лишки майна, а також позитивні та негативні сумарні різниці.
2. Виявлені недостачі майна, а також негативні сумарні різниці.
3. Виявлені недостачі майна, а також виявлені винні особи.
4. Виявлені недостачі майна, які є можливість списати у поточному періоді.

10. Інвентарні описи складають:

1. Матеріально відповідальні особи.
2. Голова інвентаризаційної комісії і головний бухгалтер підприємства.
3. Члени інвентаризаційної комісії.
4. Головний бухгалтер підприємства.

11. До загальних принципів інвентаризації відносять:

1. Оцінку результатів.
2. Обов'язковість проведення.
3. Документальне відображення.
4. Доцільність.

12. До обов'язкових принципів інвентаризації відносять:

1. Безперервність.
2. Плановість.
3. Дотримання матеріальної відповідальності.
4. Своєчасність.

13. До об'єктів інвентаризації відносять:

1. Грошові кошти.
2. Необоротні активи.
3. Зобов'язання.
4. Усі перераховані відповіді в п.1-3.

14. Суб'єктами інвентаризації є:

1. Державна податкова адміністрація.
2. Матеріально відповідальна особа.
3. Бухгалтер каси.
4. Правильної відповіді немає.

15. Кому делегують свої повноваження власники підприємства як суб'єкта інвентаризації:

1. Головному бухгалтеру.
2. Інвентаризаційній комісії.
3. Матеріально відповідальній особі.
4. Дані повноваження не можуть бути делегованими.

16. Головна мета інвентаризації:

1. Перерахувати наявні об'єкти.
2. Привести до відповідальності матеріально відповідальну особу.
3. Скласти фінансову звітність.
4. Визначення наявності й стану майна та врегулювання інвентаризаційних різниць з відображенням результатів інвентаризації.

17. До задач інвентаризації відносять:

1. Виявлення фактичної наявності об'єктів інвентаризації.

2. Установлення надлишків та нестач.
3. Перевірка умов зберігання цінностей.
4. Усі перераховані відповіді в п.1-3 правильні.

18. Принцип оперативності проведення інвентаризації означає:

1. Забезпечення законності інвентаризації.
2. Своєчасне проведення інвентаризації.
3. Вчасне надання результатів інвентаризації.
3. Проведення інвентаризації згідно з затвердженим графіком.

19. Принцип гласності проведення інвентаризації означає:

1. Донесення результатів інвентаризації до колективу.
2. Достовірне відображення наявності майна.
3. Забезпечення законності інвентаризації.
4. Раптовість проведення інвентаризації.

20. До основних завдань постійно діючої комісії щодо проведення інвентаризації відносять:

1. Профілактичні роботи з забезпечення збереження цінностей.
2. Організаційні роботи щодо проведення інвентаризації.
3. Безпосереднє проведення інвентаризації.
4. Правильні відповіді в п.1-2.

**Практичні завдання
до теми 13. Інвентаризація**

Завдання 1.

Умова: На підприємстві створена комісія для проведення інвентаризації. Під час проведення інвентаризації на склад були оприбутковані матеріальні цінності, які зафіксовані в загальному інвентаризаційному описі. Видача товарів під час проведення інвентаризації не проводилась. Після проведення інвентаризації робочою групою була проведена контрольна перевірка, яка виявила незначні відхилення, але повторна перевірка інвентаризаційних даних не проводилась. За результатами перевірки виявлена нестача та надлишок за однаковими матеріалами, яка виникла за звітний період. Надлишки оприбутковано на склад, а нестачу віднесено на винну особу.

Необхідно:

1. Вивчити ситуацію, яка відбулася на підприємстві.
2. Указати, які порушення були допущені при підготовці та проведенні інвентаризації.
3. Визначити наслідки порушень.

Завдання 2.

Умова: На підприємстві проведена інвентаризація грошових коштів у касі в присутності матеріально-відповідальної особи – бухгалтера грошових коштів Семенової І.Г. У склад комісії з інвентаризації ввійшли:

Головний бухгалтер – Іванова І.І.

Бухгалтер з заробітної плати – Петрова М.Р.

Офіс-менеджер – Трофімова О.Л.

Начальник відділу продаж – Сергіїв М.Д.

Інвентаризація планова і проведена відповідно до графіка проведення інвентаризації. Дата проведення – 05.10.20...р.

Під час інвентаризації проведено опис грошових коштів у касі. Результати опису відображено у табл. 1.

Таблиця 1

Наявність грошових коштів у касі підприємства
станом на 05.10.20...р.

№ з/п	Номінал купюри, грн.	Кількість купюр, од.	Загальна сума, грн.
01	02	03	04
1	5	6	30-00
2	20	2	40-00
3	50	8	400-00
4	100	5	500-00
5	200	1	200-00
	Усього	-	1170-00

Від матеріально відповідальної особи прийнята розписка про те, що всі операції по касі відображені.

У касовій книзі залишок коштів на початок дня дорівнював 30 грн. У касовій книзі відображені такі операції:

- ПКО №5 про оприбуткування коштів з поточного рахунка на суму 2000грн;
- ВКО №8 про видачу авансу на відрядження Миколаєву Є.Д. на суму 1000грн.

Виявлений надлишок у касі бухгалтер пояснив поверненням грошових коштів з підзвіту Романовим В.П., котрий підтвердив цей факт.

Необхідно:

1. Вивчити ситуацію, яка відбулася на підприємстві.
2. Заповнити необхідні документи, які складаються під час інвентаризації та за її результатами.
3. Відобразити виявлену різницю та пояснення бухгалтера.

**КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ
ДО РОЗДІЛУ 4. ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ ТА ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ**

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 14

**Контрольні запитання
до теми 14. Основи організації бухгалтерського обліку та формування
звітності**

1. Що означає термін «облікова політика»?
2. Визначити мету облікової політики.
3. Розкрити сутність облікової політики.
4. Яких принципів та вимог необхідно дотримуватись при формуванні облікової політики?
5. Розкрийте сутність методу бухгалтерського обліку.
6. Наведіть загальну характеристику елементів методу бухгалтерського обліку.

7. Охарактеризуйте загальнонаукові методичні прийоми.
8. Охарактеризуйте специфічні (конкретно-емпіричні) методичні прийоми бухгалтерського обліку.
9. Розкрийте сутність облікових процедур.
10. Назвіть види облікових процедур.
11. Як здійснюється регламентація обліку за обліковими процедурами за різними рівнями?
12. Назвіть фактори, що впливають на формування облікової політики.
13. Охарактеризуйте етапи формування облікової політики.
14. Наведіть класифікацію факторів, що впливають на формування за загальними ознаками.
15. Визначити зміст наказу (розпорядження, положення) про облікову політику.
16. Унаочнити модель облікової політики суб'єктів господарювання у методичному аспекті.
17. Унаочнити модель облікової політики суб'єктів господарювання в організаційному аспекті.
18. У яких випадках здійснюються зміни облікової політики?
19. Які нормативні документи регламентують зміни облікової політики та їх відображення у фінансовій звітності?
20. Розкрийте сутність терміну «облікова оцінка» за правилами П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах».
21. Назвіть нормативні документи, які регламентують поняття і вимоги стосовно облікової політики в Україні.
22. Яка роль керівника та головного бухгалтера підприємства у формуванні облікової політики підприємства?
23. Чи відображається облікова політика у фінансовій звітності?
24. Як впливає зміна облікової політики на показники фінансової звітності попередніх звітних періодів?
25. Як часто змінюється облікова політика підприємства?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей
Тема 14. Основи організації бухгалтерського обліку та формування звітності

1. Проблематика визначення поняття «облікова політика» на сучасному етапі.
2. Основні недоліки облікової політики підприємства, що виникають у процесі її формування та впровадження.
3. Причини відсутності або формального характеру внутрішніх регламентів діяльності облікової служби на підприємстві.
4. Співвідношення системи обліку підприємства і його облікової політики.
5. Взаємозв'язок облікової політики і системи управління підприємством.

Тести до теми 14
Основи організації бухгалтерського обліку та формування звітності

У кожному тесті одна правильна відповідь.

- 1. За вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» облікова політика – це:**
 1. Сукупність способів ведення обліку підприємством.
 2. Сукупність принципів, методів і процедур стосовно ведення бухгалтерського обліку.
 3. Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності.
 4. Усі відповіді правильні.
- 2. Сутність облікової політики визначається через:**
 1. Інструменти стосовно ведення бухгалтерського обліку.
 2. Принципи, методи, процедури стосовно ведення бухгалтерського обліку.
 3. Методичні прийоми бухгалтерського обліку.
 4. Усі відповіді правильні.
- 3. При формуванні облікової політики необхідно дотримуватись таких принципів та вимог, як:**
 1. Обачність, єдиний грошовий вимірник, автономність, історична (фактична) собівартість, адекватність.

2. Періодичність, превалювання сутності над формою, послідовність, законність.

3. Безперервність, повне висвітлення, нарахування та відповідність доходів і витрат, єдність.

4. Усі відповіді правильні.

4. Метод бухгалтерського обліку – це:

1. Спосіб організації практичного і теоретичного освоєння дійсності, зумовлений закономірностями відповідного об'єкта.

2. Сукупність способів і прийомів, за допомогою яких вивчається предмет бухгалтерського обліку, та відображається в обліку фінансово-господарська діяльність суб'єктів господарювання.

3. Спосіб, за допомогою якого фіксується фінансово-господарська діяльність суб'єктів підприємництва.

4. Спосіб дослідження бухгалтерського обліку.

5. Загальнонаукові методичні прийоми:

1. Аналіз, синтез, спостереження.

2. Дедукція, індукція, аналогія.

3. Конкретизація, абстрагування, інвентаризація.

4. Документування, модулювання, інвентаризація.

6. Специфічні (конкретно-емпіричні) методичні прийоми бухгалтерського обліку:

1. Документування.

2. Двоїстість.

3. Спостереження (органолептичні).

4. Усі відповіді правильні.

7. Регламентація обліку за обліковими процедурами здійснюється:

1. На макрорівні та на мікрорівні.

2. За єдиними законодавчими правилами або за альтернативними варіантами.

3. На державному рівні та на рівні підприємства.

4. Усі відповіді правильні.

8. До облікових процедур відносяться:

1. Форма бухгалтерського обліку.

2. Технічні аспекти обробки облікової інформації.

3. Порядок заповнення і підписання первинних документів та правила документообігу.

4. Усі відповіді правильні.

9. Теорія облікової політики включає:

1. Принципи обліку.

2. Визначення структури бухгалтерії та розробки робочих інструкцій.

3. Графіків документообігу.

4. Усі відповіді правильні.

10. Методологія обліку включає:

- а) комунікаційні зв'язки бухгалтерії з іншими відділами і службами;
- б) послідовність проходження документів;
- в) ведення рахунків;

4. Усі відповіді правильні.

11. Технологія обробки даних включає:

1. Наукові положення.
2. Порядок ведення реєстрів, облікових відомостей і таблиць.
3. Правила оцінки ресурсів.
4. Усі відповіді правильні.

12. Організація обліку включає:

1. Правила обліку ремонтів необоротних активів та нарахування амортизації.
2. Визначення внутрішніх стандартів, комунікаційні зв'язки бухгалтерії з іншими відділами і службами.
3. Принципи обліку.
4. Усі відповіді правильні.

13. Фактори, що впливають на формування облікової політики:

1. Стан економічного розвитку.
2. Податкове законодавство.
3. Рівень інфляції.
4. Усі відповіді правильні.

14. На першому етапі формування облікової політики:

1. Здійснюється відбір потенційно придатних для використання підприємством способів ведення бухгалтерського обліку.
2. Визначаються конкретні умови, явища і процеси, які впливають на розробку облікової політики.
3. Установлюють предмет облікової політики для конкретного підприємства відповідно до сукупності об'єктів бухгалтерського обліку.
4. Аналізуються загальновизнані припущення у побудові облікової політики.

15. Формалізація облікової політики на підприємстві впроваджується через:

1. Наказ про облікову політику.
2. Національні стандарти бухгалтерського обліку.
3. Форми та реєстри бухгалтерського обліку.
4. Немає правильної відповіді.

16. Регламентація змін облікової політики та їх відображення у фінансовій звітності здійснюється на підставі:

1. Вимог П(С)БО.

2. Вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
3. Вимог МСФЗ.
4. Усі відповіді правильні.

17. Зміни до облікової політики проводяться у випадках:

1. Коли здійснюються зміна облікових оцінок.
2. Коли неможливо достовірно визначити суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року.
3. Коли здійснюються зміна статутних вимог.
4. Усі відповіді правильні.

18. Доповнювати облікову політику підприємства можна:

1. Тільки з початку нового календарного року.
2. У будь-який час.
3. Тільки на кінець звітного року.
4. Немає правильної відповіді.

19. Під обліковою оцінкою за правилами П(С)БО розуміється:

1. Первісна оцінка, що використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.
2. Справедлива оцінка, що використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами у будь-який час.
3. Попередня оцінка, що використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.
4. Немає правильної відповіді.

20. Облікова політика як інструмент фінансової звітності визначена:

1. Законом України "Про аудиторську діяльність".
2. Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні".
3. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 "Баланс".
4. Не визначена чинним законодавством.

Практичні завдання до теми 14.

Основи організації бухгалтерського обліку та формування звітності

Завдання 1.

Умова: Підприємство здійснює свою діяльність у сфері торгівлі медикаментами. Керівництво прийняло рішення про розширення видів діяльності: відкриття цеху з виробництва морозива. Внесено відповідні зміни до статуту.

Необхідно: Визначити доповнення, котрі необхідно внести до наказу про облікову політику.

Завдання 2.

Умова: Підприємства різних галузей, форм господарювання, обсягів виробництва, організаційної структури повинні формувати свою облікову політику.

Необхідно:

1. Провести анкетне обстеження окремих підприємств у розрізі галузей, форм господарювання, обсягів виробництва, організаційної структури.
2. Узагальнити результати обстеження окремих підприємств стосовно дотримання ними облікової політики.
3. Визначити чинники, що впливають на облікову політику підприємства.
4. Пояснити залежність облікової політики підприємства від його типу та якісної характеристики.

Завдання 3.

Умова: Підприємство придбало автоматичну лінію за 300 тис. грн. (сума без ПДВ). Під час оприбуткування було визначено термін корисного використання лінії – 5 років. Ліквідаційну вартість визначено на рівні 10 тис. грн. Вибраний метод нарахування амортизації – прямолінійний. Через 3 роки експлуатації було переглянуто термін корисного використання лінії з 5 до 6 років.

Необхідно:

1. Визначити вплив зміни облікової політики на витрати за четвертий рік експлуатації.
2. Зробити бухгалтерські проводки з придбання автоматичної лінії і нарахування амортизаційних відрахувань за кожен рік експлуатації.
3. Скласти текстову примітку до фінансової звітності підприємства.

Завдання 4.

Умова: Підприємством протягом 2009р. у документі про облікову політику передбачено нарахування амортизації за малоцінними швидко зношуваними матеріальними активами (МШП) у розмірі 50% під час передачі їх в експлуатацію і 50% – під час списання. У 2010 р. прийнято рішення про зміну облікової політики відносно методу нарахування амортизації з МШП. На початок в 2010р. первісна вартість МШП становила 13 тис. грн., вартість уведених в експлуатацію МШП протягом 2010р. за первісною вартістю – 2 тис. грн., вартість списаних протягом року МШП за первісною вартістю – 1,3 тис. грн.

Необхідно: 1. Відобразити в обліку зміну облікової політики.

2. Скласти бухгалтерські проводки.

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 15

Контрольні запитання до теми 15. Форми і реєстри бухгалтерського обліку

1. Дайте визначення реєстрів бухгалтерського обліку.
2. Як класифікуються облікові реєстри?
3. Як виявляються та виправляються помилки в облікових реєстрах?
4. Що являє собою форма бухгалтерського обліку? Якими основними ознаками вона характеризується?
5. Назвіть основні принципи, сутність та зміст меморіально-ордерної форми обліку.
6. Охарактеризуйте журнально-ордерну форму обліку.
7. Охарактеризуйте спрощену форму обліку.
8. Визначте сутність та зміст простої форми обліку малих підприємств та умови її застосування.
9. Визначте недоліки та переваги використання основних паперових форм обліку.
10. Яка особливість комп'ютеризованого первинного обліку?

11. Яким чином втілюється принцип подвійного запису в комп'ютерних програмах?
12. Як здійснюються реєстрація та зберігання електронних документів?
13. Які тенденції спостерігаються в процесі розвитку форм бухгалтерського обліку?
14. Які фактори найбільше впливають на розвиток форм бухгалтерського обліку?
15. Охарактеризуйте різні форми бухгалтерського обліку із застосуванням обчислювальної техніки.
16. Які особливості обробки облікової інформації в комп'ютерно-комунікаційній формі бухгалтерського обліку?
17. Визначте недоліки та переваги автоматизованої форми бухгалтерського обліку.

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей

Теми 15. Форми і реєстри бухгалтерського обліку

1. Проблематика визначення форм бухгалтерського обліку на сучасному етапі розвитку вітчизняних підприємств.
2. Впливові чинники, що їх необхідно враховувати при впровадженні окремих форм бухгалтерського обліку.
3. Причини відсутності або формального характеру внутрішніх регламентів застосування автоматизованої форми бухгалтерського обліку на підприємстві.
4. Співвідношення форми обліку підприємства і його облікової політики.
5. Взаємозв'язок різних форм бухгалтерського обліку і системи управління підприємством.

Тести

до теми 15. Форми і реєстри бухгалтерського обліку

У кожному тесті одна правильна відповідь.

1. Облікова реєстрація – це:

1. Етап облікових робіт.
2. Це складення та опрацювання первинної документації.
3. Процес відображення даних про здійснені господарські операції в облікових реєстрах.
4. Відповідно п.п. 1, 3.

2. Облікова реєстрація здійснюється в такій послідовності:

1. Первинні документи, що надходять до бухгалтерії, перевіряються за формою, змістом, арифметично.
2. Робляться записи у відповідних реєстрах з метою групування первинних даних та п.1.
3. На основі відповідних допоміжних реєстрів, у яких здійснюється групування первинної інформації, складаються бухгалтерські проводки та п.2.
4. На основі узагальнених даних реєстрів робляться записи в Головну книгу та п.3.

3. Облікові реєстри – це:

1. Зведені відомості.
2. Первинні документи.
3. Господарські факти.
4. Правильні відповіді не має.

4. Синтетичні реєстри обліку відповідно до класифікації облікових реєстрів відносяться до наступної групи:

1. За зовнішнім видом.
2. За характером бухгалтерських записів.
3. За обсягом змісту.
4. За будовою.

5. Бухгалтерські книги у відповідності до класифікації облікових реєстрів відносяться до групи:

1. За зовнішнім видом.
2. За характером бухгалтерських записів.
3. За обсягом змісту.
4. За будовою.

6. Спосіб «червоного сторно» використовується, якщо:

1. Допущена помилка в кореспонденції рахунків.
2. Записана операція не відбулася.

3. Відображена в реєстрі сума господарської операції більша ніж фактичний розмір її виконання.

4. В усіх перелічених вище випадках.

7. Виправляють помилку, допущену в записах на рахунках у бік зменшення суми:

1. Способом додаткової проводки.

2. Способом «червоного сторно».

3. Способом коригування.

4. Усі відповіді правильні.

8. Помилку, допущену в записах на рахунках у бік збільшення суми виправляють:

1. Способом додаткової проводки.

2. Способом «червоного сторно».

3. Способом коригування.

4. Способом «часткове червоне сторно».

9. Коректурний спосіб виправлення помилок в обліку не є ефективним, якщо:

1. При складанні бухгалтерських проведення.

2. При виведенні підсумків.

3. При виявленні помилки в наступному звітному періоді, коли бухгалтерських баланс відіслано за призначенням.

4. Усі відповіді правильні.

10. За журнально-ордерною формою обліку ведеться облік грошових коштів та грошових документів у такому реєстрі:

1. Журнал ордер 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33 та Відомість 1.1 за дебетом рахунків 30, 31, 33.

2. Журнал ордер 1 за дебетом рахунків 30, 31, 33 та Відомість 1.1 за кредитом рахунків 30, 31, 33.

3. Журнал ордер 2 за дебетом рахунків 30, 31, 33 та Відомість за кредитом рахунків 30, 31, 33.

4. Журнал ордер 2 за кредитом рахунків 30, 31, 33 та Відомість за дебетом рахунків 30, 31, 33.

11. Доповніть перелік форм бухгалтерського обліку:

1. Журнально ордерна форма бухгалтерського обліку.

2. Спрощена форма бухгалтерського обліку.

3. Автоматизована(комп'ютерна) форма бухгалтерського обліку.

4. _____.

12. Основний недолік простої форми бухгалтерського обліку - це:

1. Простота застосування.

2. Відсутність аналітичних угруповань інформації.

3. Форми облікових реєстрів громіздкі, багатогранні і не відповідають можливостям комп'ютерного відображення.

4. Склад аналітичних даних не відповідає у повній мірі сучасному рівню потреб в інформаційному забезпеченні управління підприємством.

13. У таблично-перфокартковій формі обліку зберігання інформації здійснюється на:

1. Магнітних носіях.
2. Паперових носіях.
3. Електронних носіях.
4. Паперових та електронних носіях.

14. Комп'ютерна форма обліку ґрунтується на складанні при введенні даних у систему:

1. Журналу правильних проведень
2. Журналу господарських операцій
3. Журналу нормативів
4. Довіднику операцій

15. Комп'ютерно-комунікаційна форма обліку це:

1. Різновид автоматизованої форми обліку, за якою ведення обліку передбачається за допомогою використання персональних комп'ютерів та для накопичення інформації про господарські факти використовується єдиний хронологічний реєстр.

2. Різновид таблично-перфокарткової форми обліку, за якою ведення обліку передбачається за допомогою використання перфораційних машин і для накопичення інформації про господарські факти використовується єдиний хронологічний реєстр.

3. Різновид автоматизованої форми обліку, за якою ведення обліку передбачається за допомогою використання персональних комп'ютерів об'єднаних у мережу, коли один з комп'ютерів виділяється для зберігання облікової бази даних, і для накопичення інформації про господарські факти використовується єдиний хронологічний реєстр.

4. Різновид таблично-автоматизованої форми обліку, за якою ведення обліку передбачається за допомогою використання перфораційних машин.

16. До особливостей таблично-автоматизованої форми обліку відноситься:

1. Відображення господарських фактів в обліку способом подвійного запису.
2. Використання системи кодів.
3. Формування електронного облікового реєстру при відображенні господарських фактів в обліку.
4. Використання журналів ордерів господарських фактів в обліку.

17. Програмне забезпечення класу «Домашня бухгалтерія» призначено для:

1. Обліку особистих та сімейних коштів.
2. Введення й обробки бухгалтерських записів для підприємств.
3. Комп'ютеризації завдань зовнішнього і внутрішнього аудиту.
4. Фінансового аналізу діяльності підприємств на основі бухгалтерських даних.

18. До принципів комп'ютерно-комунікаційної форми обліку відноситься:

1. Використання групувальних відомостей, що складаються вручну з наступним перенесенням підсумків за ними у відповідні журнали ордери.
2. Бездокументний збір первинних даних за допомогою периферійних пристроїв.
3. Звітна інформація виводиться у визначений строк, а робочу (довідки, звіти для управлінців) у будь-який момент можна одержати за запитом та п.2.
4. Один синтетичний рахунок – багато аналітичних рахунків та п.1.

Практичні завдання до теми 15. Форми і реєстри бухгалтерського обліку

Завдання 1.

Умова:

Відповідно до даних первинних документів та облікових реєстрів бухгалтером установлено, що при відображенні в обліку операції випуску та оприбуткування готової продукції на склад здійснено такий запис:

Дебет 23 «Виробництво», Кредит 26 «Готова продукція» – 12000 грн.

Необхідно:

- охарактеризувати допущену помилку та можливості її усунення за допомогою методу сторнування;
- здійснити виправлення помилки за допомогою способу «Сторнування помилкового запису»;
- показати, яким чином операція та її виправлення відобразиться на рахунках обліку.

Завдання 2.

Умова:

Відповідно до даних первинних документів та облікових регістрів бухгалтером встановлено, що при відображенні в обліку операції випуску та оприбуткування готової продукції на склад на суму 120000 грн. фактично здійснено запис на суму 12000 грн.

Необхідно:

- охарактеризувати допущену помилку та можливості її усунення за допомогою способу сторнування;
- здійснити виправлення помилки за допомогою способів:
 - А) «Сторнування помилкового запису»;
 - Б) «Додаткової проводки»;
- показати, яким чином операція та її виправлення відобразиться на рахунках обліку.

Завдання 3.

Умова:

Відповідно до даних первинних документів та облікових регістрів бухгалтером встановлено, що при відображенні в обліку наступних операцій здійснено окремі помилки:

- при відображенні в обліку операції видачі грошових коштів під звіт у сумі 500 грн відображено суму – 5000 грн.;
- на підставі банківської виписки при відображенні в обліку операцій розрахунків з постачальником проводка відображена правильно, але сума помилково занижена на 1000,00 грн. (перераховано 6000 грн., а відображено суму 5000 грн.).

Необхідно:

- охарактеризувати допущені помилки та можливості її усунення за допомогою різних способів;
- обрати спосіб, який на вашу думку, можливо застосувати в даній ситуації і здійснити виправлення помилки за його допомогою;

- показати, яким чином операція та її виправлення відобразиться в обліку.

**Зразок рішення практичних завдань
до теми 15. Форми і реєстри бухгалтерського обліку**

Рішення до практичного завдання № 1

1. Така помилка зумовлює викривлення (завищення) суми за Дебетом рахунка 23 «Виробництво» та суми за Кредитом рахунка 26 «Готова продукція» на 12000 грн. Для того, щоб виправити таку помилку необхідно анулювати здійснення такого проведення, тому використання способу додаткового проведення чи коригування є недоцільним. Правильним у цьому випадку є використання способу «червоного сторно».

2. Порядок виправлення помилки в обліку за допомогою способу «червоного сторно» наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

Порядок виправлення помилки в обліку за допомогою способу
«червоного сторно»

Операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1. Відображено оприбуткування випущеної готової продукції на склад	23	26	12000
2. Сторнується (червоний запис) неправильна проводка	23	26	12000
3. Відображено оприбуткування випущеної готової продукції на склад	26	23	12000

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 16

Контрольні запитання до теми 16. Основи фінансової (бухгалтерської) звітності

1. Дайте визначення фінансової звітності.
2. В якому чинному документі вказані мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності?
3. В якому нормативному документі вказані вимоги до визнання і розкриття елементів фінансової звітності?
4. В якому Законі України сформульовано визначення фінансової звітності?
5. Назвіть мету формування фінансової звітності.
6. Хто відноситься до користувачів фінансової звітності?
7. Назвіть зовнішніх користувачів.
8. Назвіть внутрішніх користувачів.
9. Як визначаються інформаційні потреби різних користувачів фінансової звітності?
10. Назвіть інформаційні потреби інвесторів і власників.
11. Назвіть інформаційні потреби керівництва підприємства.
12. Назвіть інформаційні потреби банків, постачальників та інших кредиторів.
13. Назвіть інформаційні потреби замовників.
14. Назвіть інформаційні потреби працівників підприємства.
15. Назвіть інформаційні потреби органів державного управління.
16. Наведіть перелік форм фінансової звітності.
17. Дайте визначення звітного періоду.
18. Назвіть критерії, яким повинна відповідати стаття, для того, щоб була підстава відобразити її у фінансовій звітності.
19. Дайте визначення якісних характеристик фінансових звітів.
20. Назвіть принципи формування фінансової звітності.

21. Розкрийте сутність принципу обачності.
22. Розкрийте сутність принципу автономності.
23. Розкрийте сутність принципу історичної собівартості.
24. Розкрийте сутність принципу єдиного грошового вимірника.
25. Розкрийте сутність принципу превалювання змісту над формою.
26. Розкрийте сутність принципу безперервності.
27. Розкрийте сутність принципу нарахування та відповідності доходів і витрат.
28. Розкрийте сутність принципу періодичності.
29. Розкрийте сутність принципу повного висвітлення.
30. Розкрийте сутність принципу послідовності.

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей
Теми 16. Основи фінансової (бухгалтерської) звітності

1. Значення фінансової звітності в управлінні.
2. Проблематика застосування принципів підготовки фінансової звітності.
3. Інформаційні потреби користувачів фінансової звітності.
4. Інформаційні потреби органів державного управління.
5. Інформаційні потреби інвесторів, власників і керівників підприємства.
6. Інформаційні потреби банків, постачальників та інших кредиторів.
7. Інформаційні потреби працівників підприємства та замовників.
8. Якісні характеристики фінансових звітів.

Тести до теми 16
Основи фінансової (бухгалтерської) звітності

У кожному тесті одна правильна відповідь.

1. Фінансова звітність – це:

1. Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності і рух коштів підприємства за звітний період.
2. Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан підприємства за звітний період.

3. Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про рух коштів підприємства за звітний період.

4. Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про ресурси підприємства та джерела їх утворення за звітний період.

2. Вимоги до визнання і розкриття елементів фінансової звітності вказані:

1. В Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

2. У податковому Кодексі України.

3. У П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

4. У Міжнародних стандартах фінансового обліку.

3. Мета формування фінансової звітності:

1. Надання фінансового звіту до податкових органів.

2. Надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

3. Надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства до податкових органів.

4. Правильна відповідь відсутня.

4. До зовнішніх користувачів фінансової звітності належать:

1. Інвестори, акціонери та податкові органи.

2. Кредитори, постачальники, покупці та клієнти.

3. Органи державної статистики, інші державні установи, а також юридичні та фізичні особи, перелік яких наведено у п.п. 1-2.

4. Правильна відповідь відсутня.

5. До внутрішніх користувачів фінансової звітності належать:

1. Керівництво підприємства.

2. Управлінський персонал, власники та наведене у п.1.

3. Працівники підприємства та його керівництво.

4. Управлінський персонал, профспілкові органи та наведене у п.3.

6. Напрямки діяльності, за якими визначаються інформаційні потреби інвесторів і власників:

1. Придбання, продаж та володіння цінними паперами.

2. Придбання, продаж, володіння цінними паперами та участь у капіталі підприємства.

3. Оцінка якості управління, визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу та викладене у п.2.

4. Правильна відповідь відсутня.

7. Напрямки діяльності, за якими визначаються інформаційні потреби керівництва підприємства:

1. Регулювання діяльності підприємства.

2. Регулювання діяльності підприємства та визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу.

3. Регулювання діяльності підприємства та оцінка якості управління.

4. Правильна відповідь відсутня.

8. Напрямки діяльності, за якими визначаються інформаційні потреби банків, постачальників та інших кредиторів:

1. Забезпечення зобов'язань підприємств.

2. Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання та викладене у п.1.

3. Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання та регулювання діяльності підприємства.

4. Правильна відповідь відсутня.

9. Напрямки діяльності, за якими визначаються інформаційні потреби замовників:

1. Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання.

2. Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання та оцінка результатів діяльності підприємства.

3. Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання та прогнозна оцінка діяльності підприємства.

4. Правильна відповідь відсутня.

10. Напрямки діяльності, за якими визначаються інформаційні потреби працівників підприємства:

1. Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання.

2. Забезпечення зобов'язань підприємства перед працівниками.

3. Забезпечення зобов'язань підприємства перед працівниками та прогнозна оцінка діяльності підприємства.

4. Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання та забезпечення зобов'язань підприємства перед працівниками.

10. Напрямки діяльності, за якими визначаються інформаційні потреби органів державного управління:

1. Формування макроекономічних показників і оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання.

2. Формування макроекономічних показників і прогнозна оцінка діяльності підприємства.

3. Формування макроекономічних показників.

4. Формування макроекономічних показників і та регулювання діяльності підприємства.

11. Перший звітний період щойно створеного підприємства може бути:

1. Меншим ніж 12 місяців, але не повинен перевищити 15 місяців.

2. Меншим ніж 12 місяців, але не повинен перевищити 18 місяців.

3. Меншим ніж 12 місяців, але не повинен перевищити 20 місяців.

4. Меншим ніж 12 місяців, але не повинен перевищити 16 місяців.

12. Звітним періодом підприємства, що ліквідують, є:

1. Період з початку року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.
2. Період з початку року до дати фактичної ліквідації підприємства.
3. Період з початку року до дати оприлюднення його ліквідації.
4. Період з початку року до дати складання ліквідаційного балансу та (або) його здачі до податкової служби за місцем реєстрації підприємства.

13. Інформація бухгалтерського балансу використовується за такими напрямками:

1. Оцінка структури ресурсів підприємства, їх ліквідності та платоспроможності підприємства.
2. Прогнозування майбутніх потреб у позиках.
3. Оцінка та прогнозування змін в економічних ресурсах, які підприємство, ймовірно, контролюватиме у майбутньому.
4. Усе, викладене за п.п. 1-3.

14. Інформація звіту про фінансові результати використовується за такими напрямками:

1. Оцінка та прогноз: прибутковості діяльності підприємства; структури доходів та витрат.
2. Оцінка та прогноз: змін в економічних ресурсах, які підприємство, ймовірно, контролюватиме у майбутньому.
3. Оцінка та прогноз: структури доходів, які підприємство, ймовірно, матиме у майбутньому.
4. Усе, викладене за п.п. 1-3.

15. Інформація звіту про власний капітал використовується за такими напрямками:

1. Оцінка та прогноз змін у власному капіталі, а також структури доходів, які підприємство, ймовірно, матиме у майбутньому.
2. Оцінка та прогноз змін у власному капіталі.
3. Оцінка та прогноз змін у власному капіталі, а також структури витрат, які підприємство, ймовірно, матиме у майбутньому.
4. Оцінка та прогноз змін у власному капіталі, а також змін в економічних ресурсах, які підприємство, ймовірно, контролюватиме у майбутньому.

16. Інформація звіту про рух грошових коштів використовується за такими напрямками:

1. Оцінка та прогноз змін фінансових потоків, а також змін в економічних ресурсах, які підприємство, ймовірно, контролюватиме у майбутньому.

2. Оцінка та прогноз фінансових потоків, які підприємство, ймовірно, матиме у майбутньому.

3. Оцінка та прогноз змін фінансових потоків, які підприємство, ймовірно, матиме у майбутньому.

4. Оцінка та прогноз операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства.

17. Інформація звіту про рух грошових коштів використовується за такими напрямками:

1. Оцінка та прогноз: облікової політики.

2. Оцінка та прогноз: ризиків або непевності, які впливають на підприємство.

3. Оцінка та прогноз: діяльності підрозділів підприємства, тощо.

4. Оцінка та прогноз: облікової політики; ризиків або непевності, які впливають на підприємство, його ресурси та зобов'язання; діяльності підрозділів підприємства, тощо.

18. Сутність принципу обачності полягає у:

1. Виборі бухгалтером такого методу оцінки, який дозволяє уникнути заниження у фінансовій звітності витрат і зобов'язань.

2. Виборі бухгалтером такого методу оцінки, який дозволяє уникнути завищення активів і доходів.

3. Виборі бухгалтером такого методу оцінки, який дозволяє уникнути заниження у фінансовій звітності витрат і зобов'язань та відповідно завищення активів і доходів.

4. Виборі бухгалтером такого методу оцінки, який дозволяє уникнути заниження у фінансовій звітності витрат та відповідно завищення активів.

19. Сутність принципу історичної собівартості означає, що:

1. Під час оприбуткування на баланс активів їх необхідно оцінювати, виходячи з витрат на виробництво, які склалися історично.

2. Під час оприбуткування на баланс активів їх необхідно оцінювати, виходячи з витрат на придбання, які склалися історично.

3. Під час оприбуткування на баланс активів їх необхідно оцінювати, виходячи з ціни на кожен об'єкт, яка склалася історично.

4. Під час оприбуткування на баланс активів їх необхідно оцінювати, виходячи з витрат на виробництво або придбання, тобто за собівартістю, яка склалася історично.

20. Сутність принципу нарахування та відповідності доходів і витрат полягає у тому, що:

1. Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду з доходами попереднього періоду.

2. Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити витрати, які були здійснені у звітному та попередньому періодах.

3. Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду та витрати, які були здійснені для отримання цих доходів.

4. Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду та собівартість продукції, яка була вироблена та реалізована для отримання цих доходів.

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 16. Основи фінансової (бухгалтерської) звітності

Завдання 1.

Умова: Бухгалтерія підприємства склала фінансову звітність за формою 1 «Бухгалтерський баланс».

Необхідно: 1. Визначити дату, котра повинна бути вказана у бухгалтерському балансі.

2. Указати нормативний чинник, згідно з яким у бухгалтерському балансі повинна бути вказана певна дата.

Завдання 2.

Умова: Бухгалтерія підприємства склала фінансову звітність за формою 2 «Звіт про фінансові результати».

Необхідно:

1. Визначити дату, котра повинна бути вказана у Звіті про фінансові результати.

2. Указати нормативний чинник, згідно з яким у Звіті про фінансові результати повинна бути вказана певна дата чи певний період.

Завдання 3.

Умова: Бухгалтерія підприємства склала фінансову звітність за формою 2 «Звіт про рух грошових коштів».

Необхідно:

1. Визначити дату, котра повинна бути вказана у Звіті про рух грошових коштів.

2. Указати нормативний чинник, згідно з яким у Звіті про рух грошових коштів повинна бути вказана певна дата чи певний період.

Завдання 4.

Умова: Бухгалтерія підприємства склала фінансову звітність за формою 2 «Звіт про власний капітал».

Необхідно:

1. Визначити дату, котра повинна бути вказана у Звіті про власний капітал.

2. Указати нормативний чинник, згідно з яким у Звіті про власний капітал повинна бути вказана певна дата чи певний період.

Завдання 5.

Умова: Бухгалтерія підприємства склала фінансову звітність за період, який відрізняється від основного (календарний рік) звітного періоду.

Необхідно:

1. Визначити перелік подальших заходів бухгалтерії щодо відповідних пояснень.

2. Визначити форму фінансової звітності, у якій відображаються подібні пояснення.

3. Указати нормативний чинник, згідно з яким бухгалтерія підприємства повинна зробити відповідні пояснення.

Завдання 6.

Умова: Бухгалтерія підприємства склала фінансову звітність за період, який відрізняється від проміжного (квартал, місяць) звітного періоду.

Необхідно:

1. Визначити, чи повинна у такому випадку бухгалтерія робити відповідні пояснення. Обґрунтуйте відповідь.

2. Визначити, чи існує перелік подальших заходів бухгалтерії щодо відповідних пояснень.

2. Визначити, чи існує форма фінансової звітності, у якій необхідно відображати подібні пояснення.

3. Указати, чи існує нормативний чинник, згідно з яким бухгалтерія підприємства повинна зробити відповідні пояснення.

Завдання 7.

Умова: Бухгалтерія підприємства склала фінансову звітність за період, який відрізняється від основного (календарний рік) чи проміжного (квартал, місяць) звітного періоду.

Необхідно:

1. Визначити, чи повинна у такому разі фінансова звітність відповідати певним якісним характеристикам.

2. Указати нормативний чинник, який надає відповідні пояснення.

3. Надати перелік якісних характеристик фінансової звітності та розкрити їх сутність.

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 17

Контрольні запитання до теми 17

Форми фінансової звітності та їх структурні особливості

1. Що таке фінансова звітність? З якою метою її складають?
2. Які компоненти входять до складу фінансової звітності? Яким критеріям вона має відповідати?
3. Що таке активи, зобов'язання та власний капітал? За яких умов вони відображаються в Балансі?
4. Що таке доходи та витрати? Коли їх необхідно відображати у Звіті про фінансові результати?
5. Які якісні характеристики повинна мати інформація, наведена у фінансовій звітності?
6. Що таке принципи бухгалтерського обліку?
7. На яких основних принципах ґрунтуються бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні?

8. З якою метою складають звіт про рух грошових коштів?
9. Якій зміст статей звіту про власний капітал?
10. Які компоненти включають Примітки до фінансової звітності?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей до теми 17. Форми фінансової звітності та їх структурні особливості

1. Проблематика формування Балансу підприємства.
2. Проблематика формування Звіту про фінансові результати.
3. Проблематика формування Звіту про рух грошових коштів.
4. Проблематика формування Звіту про власний капітал.
5. Проблематика формування Приміток до річної фінансової звітності.
6. Експрес-аналіз Балансу.
7. Ліквідність Балансу.
8. Порівняльний Баланс підприємства.
9. Зрозумілість і доречність фінансової звітності.
10. Принципи формування фінансової звітності.

Тести до теми 17

Форми фінансової звітності та їх структурні особливості

У кожному тесті одна правильна відповідь.

1. Надходження виручки від реалізації нематеріальних активів з оплатою грошовими коштами буде відображене у Звіті про рух грошових коштів у складі:

1. Грошового потоку операційної діяльності.
2. Грошового потоку фінансової діяльності.
3. Грошового потоку інвестиційної діяльності.
4. Грошового потоку від надзвичайних операцій.

2. Відповідно до вимог П(С)БО 1 принцип послідовності передбачає:

1. Визначену послідовність обробки інформації.
2. Послідовну зміну з року в рік облікової політики.
3. Послідовне застосування окремих принципів, методів і процедур, визначених П(С)БО або МСБО для складання фінансової звітності.

4. Послідовне застосування сукупності всіх принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання фінансової звітності.

3. Не вплине на показники Звіту про власний капітал така операція:

1. Безкоштовне надходження основних засобів.
2. Сплата дивідендів.
3. Придбання необоротних активів.
4. Відрахування прибутку в резервний капітал.

4. Вимоги П(С)БО 10 щодо відображення у балансі дебіторської заборгованості покупців за чистою вартістю реалізації відповідають такому принципу підготовки фінансової звітності:

1. Нарахування.
2. Безперервності діяльності.
3. Обачності.
4. Зрозумілості.

5. Відповідно до непрямого методу складання Звіту про рух грошових коштів чистий рух коштів від операційної діяльності визначається шляхом коригування:

1. Фінансового результату від звичайної діяльності після оподаткування.
2. Фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування.
3. Фінансового результату від операційної діяльності до оподаткування.
4. Фінансового результату від операційної діяльності після оподаткування.

6. До складу якісних характеристик фінансової звітності за П(С)БО 1 не відноситься:

1. Дохідливість.
2. Зіставність.
3. Доречність.
4. Облікова політика.

7. До складу П(С)БО 1 входять:

<i>ТАК</i>	<i>НІ</i>
1. Порядок визнання елементів фінансових звітів	Принципи підготовки фінансової звітності
2. Мета фінансових звітів	Виправлення помилок у фінансовій звітності
3. Методологія бухгалтерського обліку	Визначення елементів фінансових звітів
4. Перелік П(С)БО	Якісні характеристики фінансової звітності

8. Баланс

1. Доходи та витрати власний капітал
2. Прибутки та збитки
3. Активи, зобов'язання та власний капітал
4. Зміни у власному капіталі

Звіт про фінансові результати

- Активи, зобов'язання та
- Доходи та витрати
- Доходи та витрати
- Прибутки та збитки

9. Підприємство відвантажило покупцеві товар і в тому ж звітному періоді отримало інформацію про банкрутство покупця. У цьому випадку воно повинне керуватися такими принципами підготовки фінансової звітності:

1. Історичної собівартості.
2. Послідовності.
3. Нарахування і відповідності доходів і витрат.
4. Превалювання змісту над формою.

10. Критерії визнання активів за П(С)БО 2:

1. Матеріальна форма.
2. Наявність права власності.
3. Контроль за активами внаслідок минулих подій, надходження майбутніх економічних вигод та можливість достовірної оцінки активів.
4. Намір придбати активи, отримати в майбутньому економічні вигоди та можливість достовірної оцінки активів.

11. Виберуть визначення витрат, яке відповідає П(С)БО:

1. Це збільшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді притоку або збільшення корисності активів, або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення акціонерного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників.

2. Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

3. Це теперішня заборгованість підприємства, що виникає від минулих подій, від погашення якої очікується відтік ресурсів з підприємства, що втілюють у собі майбутні економічні вигоди.

4. Це залишкова частка в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань.

12. Методологія підготовки та подання фінансових звітів за П(С)БО визначається:

1. Безпосередньо МСБО; Концептуальною основою МСБО; Тлумаченнями ПКТ.
2. Безпосередньо П(С)БО; Тлумаченнями ПКТ.
3. Концептуальною основою П(С)БО.
4. Безпосередньо П(С)БО 1.

13. До складу фінансової звітності за П(С)БО 1 входять:

1. Активи, зобов'язання, власний капітал, доходи і витрати.
2. Баланс, Звіт про прибутки та збитки, Звіт про зміни у власному капіталі, Звіт про рух грошових коштів, примітки.
3. Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про фінансово-майновий стан, пояснювальна записка.
4. Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про власний капітал, Звіт про рух грошових коштів, примітки.

14. Прикладом грошових потоків від інвестиційної діяльності є:

1. Надходження від продажу продукції.
2. Отримання позики в грошовій формі.
3. Оплата за придбані довгострокові облігації.
4. Жоден з наведених.

15. Надходження коштів від дебіторів необхідно відображати у складі:

1. Операційної діяльності.
2. Інвестиційної діяльності.
3. Фінансової діяльності.
4. Не відображати у звіті про рух грошових коштів.

16. Бартерні операції із замовниками розкриваються:

1. Безпосередньо у звіті про рух грошових коштів.
2. У примітках до звіту про рух грошових коштів.
3. У примітках до звіту про фінансові результати.
4. Не розкриваються у фінансовій звітності.

17. Інформація, яка розкривається у фінансовій звітності, за П(С)БО 1 поділяється на таку, яка може:

1. Знаходиться тільки у фінансових звітах.
2. Знаходиться тільки у фінансових звітах або тільки у примітках до них.
3. Знаходиться або у фінансових звітах або у примітках до них.
4. Знаходиться і в фінансових звітах, і в примітках до них одночасно.

18. Згідно з непрямим методом, чистий рух грошових коштів від операційної діяльності визначається шляхом коригування:

1. Залишків на статтях балансу.
2. Залишків на статтях звіту про власний капітал.
3. Фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування.
4. На підставі даних обліку про власний капітал.

19. За змістом розрізняють такі примітки до фінансових звітів:

1. Викладення облікової політики та інші розкриття, необхідні для досягнення правдивого подання.

2. Викладення облікової політики та примітки до окремих статей фінансових звітів.

3. Інша інформація загального характеру про підприємство.

4. Облікова політика підприємства; інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами); інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

20. Прикладом грошових потоків від інвестиційної діяльності є:

1. Надходження виручки від реалізації послуг.

2. Отримання довгострокової позики в грошовій формі.

3. Оплата за придбані довгострокові облігації.

4. Жоден із наведених.

**Практичні завдання для самостійної роботи
до теми 17. Форми фінансової звітності та їх структурні особливості**

Завдання 1.

Умова: Залишки на рахунках обліку на початок звітного періоду складають:

№ рах.	Назва рахунка, субрахунка	Сума, грн.
10	Основні засоби	30000
131	Знос основних засобів	12300
20	Виробничі запаси	3000
22	Малоцінні і швидкозношувані предмети	500
281	Товари на складі	20000
301	Каса у національній валюті	200
311	Поточні рахунки у національній валюті	5000
35	Поточні фінансові інвестиції	4000
361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	8000
372	Розрахунки з підзвітними особами	300
38	Резерв сумнівних боргів	1200
39	Витрати майбутніх періодів	1000
40	Статутний капітал	40000
421	Емісійний дохід	2000
43	Резервний капітал	2800
441	Нерозподілений прибуток	3000
46	Неоплачений капітал	4000

601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	3400
631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	7000
641	Розрахунки за податками (кредиторська заборгованість)	1250
65	Розрахунки за страхуванням (кредиторська заборгованість)	600
661	Розрахунки з оплати праці	1500
685	Розрахунки з іншими кредиторами	950

Необхідно: Скласти Баланс підприємства за наведеними даними.

Завдання 2.

Умова: Наявна інформація про доходи і витрати підприємства за звітний період – обороти за рахунками класів 7 і 9 склали:

№ рах.	Назва рахунка, субрахунка	Сума, грн.
701	“Доход від реалізації готової продукції” (в т.ч. ПДВ)	180000
704	“Вирахування з доходу”	2000
711	"Доход від реалізації іноземної валюти"	12000
715	“Одержані штрафи, пені, неустойки	2000
741	“Доход від реалізації фінансових інвестицій”	15000
901	“Собівартість реалізованої готової продукції”	67000
92	“Адміністративні витрати”	16000
93	“Витрати на збут”	14000
942	"Собівартість реалізованої іноземної валюти"	12600
949	“Інші витрати операційної діяльності”	3000
951	"Відсотки за кредит"	2000
971	"Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"	14000
981	“Податки на прибуток від звичайної діяльності”	?

Необхідно:

1. На підставі інформації про доходи і витрати підприємства за звітний період скласти 1 розділ Звіту про фінансові результати (форма № 2).

2. Визначити суму фінансового результату до оподаткування.
3. Розрахувати суму податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку і навести її в рядку 180 Звіту про фінансові результати, ураховуючи, що тимчасових і постійних різниць між бухгалтерським прибутком і оподатковуваним прибутком немає.
4. Визначити чистий фінансовий результат, маючи на увазі, що надзвичайних витрат і доходів за звітний період не було.

КОМПЛЕКС ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 18

Контрольні запитання до теми 18. Основи формування фінансової звітності за МСФЗ

1. Дайте характеристику британо-американської моделі організації бухгалтерського обліку.
2. Визначте загальні риси континентальної моделі організації бухгалтерського обліку.
3. У чому полягає особливість інтернаціональної моделі організації бухгалтерського обліку.
4. Назвіть тематичні розділи за якими можуть бути згруповані основні міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), що затверджені РМСБО.
5. Перерахуйте основні завдання РМСБО.
6. Наведіть континенти, регіони, країни в яких найбільш розповсюджені МСФЗ.
7. Розкрийте загальні переваги та визначте недоліки для країни, що складає звітність згідно з МСФЗ.
8. Які особливості регулювання системи обліку в нашій країні.
9. Чим займається Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ).
10. Окресліть коло проблемних питань, що існують на шляху конвергенції української облікової системи з міжнародною.

Теми для написання рефератів, підготовки наукових статей
Теми 18. Основи формування фінансової звітності за МСФЗ

1. Економічні передумови застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.
2. Шляхи подальшої конвергенції українських і міжнародних стандартів фінансової звітності.
3. Бухгалтерський та статистичний облік: концептуальні засади гармонізації та стандартизації.
4. Концепція фінансової звітності в 21 сторіччі.
5. Модель обліку в умовах глобалізації світової економіки.

Тести до теми 18
Основи формування фінансової звітності за МСФЗ

У кожному тесті одна правильна відповідь.

- 1. Початок міжнародної координації обліку був покладений у:**
 1. 1920 році.
 2. 1914 році.
 3. 1908 році.
 4. 1904 році.
- 2. Назвіть дату створення Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО):**
 1. 1973 рік.
 2. 1968 рік.
 3. 1955 рік.
 4. 1979 рік.
- 3. Перерахуйте світові моделі організації обліку:**
 1. Континентальна, південноамериканська, інтернаціональна та ісламська.
 2. Континентальна, південноамериканська та британо-американська.
 3. Англосаксонська, континентальна, південноамериканська, ісламська та інтернаціональна.
 4. Англосаксонська, континентальна, південноамериканська та інтернаціональна.
- 4. Для такої моделі організації обліку характерна орієнтація на інформаційні запити інвесторів та кредиторів:**
 1. Континентальної.

2. Південноамериканської.
3. Англосаксонської.
4. Інтернаціональної.

5. Не відповідає принципам континентальної моделі таке з наведених нижче тверджень:

1. Передбачається тісний зв'язок бізнесу з банками.
2. Модель характеризується своєю ліберальністю.
3. Облікова політика спрямована на задоволення вимог уряду.
4. Використовується в країнах зі стабільною політичною системою та розвинутою економікою.

6. Таке з наведених нижче тверджень стосовно МСБО є правильним:

1. МСБО є обов'язковими для використання.
2. МСБО визначають порядок ведення бухгалтерського обліку.
3. МСБО використовуються насамперед транснаціональними корпораціями.
4. МСБО використовується в країнах з розвинутою економікою.

7. Видає тлумачення міжнародних стандартів фінансової звітності:

1. Комітет з тлумачення міжнародної фінансової звітності.
2. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.
3. Міжнародна федерація бухгалтерів.
4. Міжнародний валютний фонд.

8. РМСБО було прийнято рішення про перейменування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards – IAS) на Міжнародні стандарти фінансової звітності у:

1. 2001 році.
2. 2005 році.
3. 2007 році.
4. 2010 році.

9. У разі виникнення протиріч між Концептуальною основою складання та подання фінансових звітів та окремим стандартом прерогатива залишається за:

1. Концептуальною основою складання та подання фінансових звітів.
2. МСФЗ.
3. Національними стандартами обліку.
4. Нормативно-правовими актами, що регулюють національну систему обліку.

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – це:

1. Нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

2. Нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що відповідають міжнародним стандартам.

3. Нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

4. Нормативно-правовий акт, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в бюджетних установах.

11. Станом на 01 січня 2011 року затверджено національні положень (стандартів) бухгалтерського обліку у кількості:

1. 25.
2. 38.
3. 34.
4. 40.

12. Державне регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні здійснюється на підставі:

1. Конституції України.
2. Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
3. Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
4. Податкового кодексу України.

13. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» набув чинності:

1. З 16 липня 1999 року.
2. З 01 січня 2000 року.
3. З 01 липня 2005 року.
4. З 01 квітня 2011 року.

14. Регулюванням питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні займається:

1. Міністерство фінансів України.
2. Державний комітет статистики України.
3. Національний банк України.
4. Державна податкова адміністрація України.

15. Державне казначейство України регламентує бухгалтерський облік та складання фінансової звітності:

1. Банків.

2. Бюджетних установ.
3. Приватних підприємств.
4. Релігійних установ.

16. Для України характерним є таке застосування МСФЗ:

1. МСФЗ використовуються як національні стандарти.
2. Національні стандарти істотно відрізняються від міжнародних стандартів.
3. Національні стандарти розробляються окремо, але в більшості випадків базуються на відповідних МСФЗ, до того ж можуть забезпечувати більший або менший вибір, ніж МСФЗ.
4. Національні стандарти в більшості випадків базуються на відповідних МСФЗ.

17. Принципи бухгалтерського обліку в Україні встановлюються:

1. Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
2. Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.
3. Податковим кодексом України.
4. Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку.

18. Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ) є:

1. Державною організацією.
2. Комерційною організацією.
3. Некомерційною організацією.
4. Приватною організацією.

19. ФПБАУ було створено:

1. У травні 2000 року.
2. У вересні 1999 року.
3. У червні 1996 року.
4. У січні 1993 року.

20. Розробку форм бухгалтерської звітності в Україні покладено на:

1. Методологічну раду з бухгалтерського обліку.
2. Державний комітет статистики України.
3. Міністерство фінансів України.
4. Державний комітет статистики України разом з Міністерством фінансів України та Національним банком України.

Практичні завдання
до теми 18. Основи формування фінансової звітності за МСФЗ

Завдання 1.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно розвитку міжнародної системи обліку.

Необхідно: Назвати органи, що впливають на розвиток міжнародної системи обліку. Відповідну інформацію необхідно надати у формі таблиці 1.

Таблиця 1

Органи, що впливають на розвиток міжнародної системи обліку

№ з/п	Орган	Дата створення	Підпорядкування	Члени (статус членства)	Перелік основних завдань
1	2	3	4	5	6

Завдання 2.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно існуючих організаційних моделей обліку.

Необхідно: Назвати існуючі у світі організаційні моделі обліку. Відповідну характеристику необхідно надати у формі таблиці 2.

Таблиця 2

Організаційні моделі обліку

№ з/п	Назва моделі	Характеристика	Країна застосування
1	2	3	4

Завдання 3.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно існуючої класифікації МСФЗ.

Необхідно: Розглянути існуючі класифікації МСФЗ. Рішення необхідно надати у формі таблиці 3.

Класифікація МСФЗ

№ з/п	Назва ознаки	Номер та назва стандарту, що входить у групування
1	2	3

Завдання 4.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно переліку країн, що використовують МСФЗ.

Необхідно: Навести перелік країн, що використовують МСФЗ. Рішення необхідно надати у формі таблиці 4.

Таблиця 4

Країни, що використовують МСФЗ

№ з/п	Країна	Номер та назва стандарту	Особливості застосування
1	2	3	4

Завдання 5.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно чинних МСФЗ.

Необхідно: Навести характеристику чинних МСФЗ. Рішення необхідно надати у формі таблиці 5.

Таблиця 5

Характеристика чинних МСФЗ

№ з/п	Тематична рубрика	Номер та назва стандарту	Структура стандарту					
			мета	сфера застосування	терміни, що використовуються	визнання об'єкта	аспекти оцінки об'єкта	особливості розкриття інформації в фінансовій звітності
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Завдання 6.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно характерних особливостей міжнародних стандартів.

Необхідно: Розкрити характерні особливості міжнародних стандартів. Рішення необхідно надати у формі таблиці 6.

Таблиця 6

Характерні особливості міжнародних стандартів

№ з/п	Номер та назва стандарту	Існуючі		Сфера застосування
		переваги	недоліки	
1	2	3	4	5

Завдання 7.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно переваг і недоліків, пов'язаних із загальним використанням МСФЗ.

Необхідно: Указати переваги та недоліки, пов'язані із загальним використанням МСФЗ. Рішення необхідно надати у формі таблиці 7.

Таблиця 7

Переваги та недоліки використання МСФЗ

№ з/п	Переваги		Недоліки	
	коротка назва	характеристика	коротка назва	характеристика
1	2	3	4	5

Завдання 8.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно вимог МСФЗ та П(с)БО.

Необхідно: Зробити порівняльний аналіз вимог МСФЗ та П(с)БО. Рішення необхідно надати у формі таблиці 8.

Порівняльний аналіз вимог МСФЗ та П(с)БО

МСФЗ			П(с)БО		
номер	характеристика	дата набрання чинності	номер	характеристика	дата набрання чинності
1	2	3	4	5	6

Завдання 9.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно особливостей національних положень (стандартів) обліку.

Необхідно: Розкрити особливості національних положень (стандартів) обліку. Рішення необхідно надати у формі таблиці 9.

Таблиця 9

Особливості національних положень (стандартів) обліку

№ з/п	Номер та назва стандарту	Існуючі		Сфера застосування
		переваги	недоліки	
1	2	3	4	5

Завдання 10.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно перелік нормативних документів, які регулюють національну систему обліку.

Необхідно: Навести перелік нормативних документів, які регулюють національну систему обліку. Рішення необхідно надати у формі таблиці 10.

Таблиця 10

Нормативно-правові чинники

з регулювання національної системи обліку

№ з/п	Орган влади	Нормативно-правовий акт		
		назва	номер	короткий зміст питань, що регулюються
1	2	3	4	5

Зразок рішення практичних завдань

Таблиця 1

Рішення до практичного завдання № 2

№ з/п	Назва моделі	Характеристика	Країна застосування
1	2	3	4
1.	Англосаксонська (британо-американська) модель	<p>Передумови виникнення моделі. Історично склалося так, що фінансовий облік Великобританії й США – країн із наявними джерелами фінансових ресурсів, створеними ринками і біржами цінних паперів, мусить задовольняти запити інвесторів і кредиторів.</p> <p>Також необхідно вказати на ще одну обставину – існування в США організацій, які протягом попередніх років вносили значний вклад у розвиток бухгалтерського обліку. Серед них: Американська асоціація обліковців (1812-1814 рр.), Американський інститут дипломованих бухгалтерів-експертів (кінець XIX ст.), Комісія в справах бірж та цінних паперів (1933 р.), Рада з питань фінансового обліку (1973 р.) тощо. Зазначені організації протягом тривалого часу займаються розробкою та вдосконаленням стандартів бухгалтерського обліку, підвищенням кваліфікації бухгалтерів та сертифікацією професійних бухгалтерів.</p> <p>Зазначене певною мірою визначило основні риси моделі. Серед яких доречно назвати: стабільну політичну систему; розвиненість економіки; прийняття правил (стандартів) професійними організаціями; високий рівень загальної професійної підготовки як користувачів, так і бухгалтерських працівників.</p> <p>Разом з тим відмінною рисою в британо-американській моделі є відсутність: уніфікованих плану рахунків, облікових реєстрів, форм звітності.</p>	Великобританія, Ірландія, Нідерланди, Іспанія, Кіпр, Ізраїль, країни Центральної Америки, Канада, Мексика, Індія, Австралія.
2.	Континентальна модель	<p>Бухгалтерський облік регламентується законодавчо, характеризується значним консерватизмом. Орієнтація на запити кредиторів не є пріоритетним завданням обліку, незважаючи на тісний зв'язок бізнесу з банками, які в основному і задовольняють потреби фінансових компаній. Облікова політика спрямована насамперед на задоволення вимог держави, зокрема, щодо оподаткування згідно з національним макроекономічним планом. Уряди країн, які застосовують таку модель, вимагають публікувати деяку інформацію про компанії, тому останні змушені готувати фінансову звітність, проте в менш деталізованому вигляді, ніж це потрібно для захисту інтересів кредиторів.</p> <p>Континентальна модель використовується в країнах зі стабільною політичною системою, розвинутою економікою і має такі особливості: фінансова звітність спрямована на задоволення потреб банків, облікові реєстри регламентуються законодавчо, облікова практика зорієнтована на задоволення потреб уряду.</p>	Більшість країн Європи – Італія, Франція, Португалія, Греція, Австрія, Бельгія, Норвегія, Німеччина, Швейцарія, Швеція, Єгипет, Японія та інші.
3.	Південно-американська модель	<p>Облік орієнтований на потреби державних планових органів (у цьому полягає її спільність з континентальною моделлю), методи ж обліку, які використовуються на підприємствах, досить уніфіковані. Інформація, необхідна для контролю, спрямована на виконання податкової політики. Ця</p>	Аргентина, Болівія, Перу, Еквадор, Чилі, Бразилія, Гайана,

		<p>обставина значно спрощує і підвищує ефективність роботи урядових органів.</p> <p>Основною відмінністю моделі від зазначених вище є перманентне коригування облікових даних на темпи інфляції.</p> <p>Країни цієї моделі (за винятком Бразилії, державною мовою якої є португальська) об'єднує спільна мова – іспанська.</p> <p>Південноамериканську модель бухгалтерського обліку характеризують: нестабільна політична система країн; нерозвинута економіка; фінансова звітність спрямована на задоволення потреб державних органів; облікові стандарти регламентуються законодавчо; методики обліку, які використовуються підприємствами уніфіковані; відбувається постійне коригування облікових даних відносно темпів інфляції.</p>	Парагвай, Уругвай тощо.
4.	Ісламська модель	<p>Розвивалася під сильним впливом мусульманської релігії.</p> <p>Характерною рисою є заборона отримання дивідендів заради власного збагачення.</p>	Ісламські країни
5.	Інтернаціональна модель	<p>Дана модель набуває дедалі більшого розвитку. Це зумовлено потребами міжнародного погодження обліку насамперед з міжнародних валютних і ринкових інтересів. Тільки незначна кількість великих корпорацій може тепер стверджувати, що їхні річні фінансові звіти відповідають міжнародним обліковим стандартам.</p> <p>У Сполучених Штатах Америки одноманітність та достовірність бухгалтерської інформації (фінансового обліку) забезпечуються за допомогою, так званих Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (<i>Generally Accepted Accounting Principles – GAAP</i>), які виконують роль стандартів бухгалтерського обліку. Стандарти GAAP є міжнародно прийнятими та цілком сумісні з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (<i>International Accounting Standards – IAS</i>).</p> <p>Стандарти IAS та GAAP побудовані на тих самих концепціях ведення обліку та складання фінансової звітності, але порівняно з IAS стандарти GAAP детальніші.</p> <p>До складу GAAP входять:</p> <p>стандарти формулюються Радою зі стандартів фінансового обліку. Публікуються у вигляді Положень про стандарти бухгалтерського обліку (<i>Statements of Financial Accounting Standards</i>), які разом з бюлетенями із дослідженнями в галузі бухгалтерського обліку та «Думками» (<i>Opinions –</i> видання Ради) утворюють «Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку» (<i>Generally Accepted Accounting Principles – GAAP</i>);</p> <p>методи ведення обліку узагальнюються та видаються як звіти Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів про існуючі методи обліку (<i>ICPA Statements of Position</i>). До речі, цей інститут також видає посібники про ведення бухгалтерського обліку та аудиту (<i>Accounting and Auditing Guidelines</i>).</p> <p><i>Принципи закладені в основу GAAP</i> викладено в розроблених Радою зі стандартів фінансового обліку Положеннях про концепцію фінансового обліку (<i>Statements of Financial Accounting Conception - SFAC</i>).</p>	

ДОДАТКИ

Додаток 1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Додаток 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".

Додаток 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства".

Додаток 4. Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами.

Додатки до теми 8 «Балансове узагальнення».

ЗАКОН УКРАЇНИ
Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні

Із змінами і доповненнями, внесеними
Законами України

від 11 травня 2000 року №1707-III,
від 8 червня 2000 року №1807-III,
від 22 червня 2000 року №1829-III,
від 9 лютого 2006 року №3422-IV,
від 8 липня 2010 року №2457-VI,
від 2 грудня 2010 року №2756-VI

(З 17 червня 2011 року до цього Закону внесені зміни
згідно із Законом України від 15 лютого 2011 року
№3024-VI)

Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Розділ I. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Стаття 1. Визначення термінів

Для цілей цього Закону терміни вживаються у такому значенні:

активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому;

бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень;

внутрішньогосподарський (управлінський) облік - система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством;

господарська операція - дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства;

зобов'язання - заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;

економічна вигода - потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів;

консолідована фінансова звітність - фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці;

національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку - нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам;

облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності;

первинний документ - документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення;

фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період;
користувачі фінансової звітності (далі - користувачі) - фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Стаття 2. Сфера дії Закону

1. Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі - підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

2. Частину другу статті 2 виключено

(згідно із Законом України
від 11.05.2000 р. №1707-III)

3. Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

Стаття 3. Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності

1. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

2. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

3. Підприємства, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть узагальнювати інформацію в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

(статтю 3 доповнено частиною третьою згідно
із Законом України від 02.12.2010 р. №2756-VI)

Стаття 4. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

обачність - застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

повне висвітлення - фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

автономність - кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

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

безперервність - оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;

нарахування та відповідність доходів і витрат - для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в

бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;
превалювання сутності над формою - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
історична (фактична) собівартість - пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
єдиний грошовий вимірник - вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;
періодичність - можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Стаття 5. Валюта бухгалтерського обліку та фінансової звітності

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

Розділ II. ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Стаття 6. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

1. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

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

удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

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

3. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до цього Закону та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

4. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку за погодженням з Міністерством фінансів України.

(частина четверта статті 6 із змінами, внесеними згідно із Законом України від 08.07.2010 р. №2457-VI)

5. Порядок ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності інвестора, пов'язаної з виконанням робіт (послуг), передбачених угодою про розподіл продукції, визначається такою угодою відповідно до вимог законодавства України.

(статтю 6 доповнено новою частиною п'ятою згідно із Законом України від 08.06.2000 р. №1807-III, у зв'язку з цим частину п'яту вважати частиною шостою)

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

Стаття 7. Методологічна рада з бухгалтерського обліку

1. Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України з метою:
 - організації розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
 - удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
 - методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;
 - розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.
2. Методологічна рада з бухгалтерського обліку утворюється з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, представників громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України.
3. Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє на підставі Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку. Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку та її персональний склад затверджуються Міністром фінансів України.

Розділ III. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Стаття 8. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

1. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.
2. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.
3. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.
4. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:
 - введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
 - користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
 - ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
 - самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах.

(абзац п'ятий частини четвертої статті 8 із змінами, внесеними згідно із Законом України від 08.07.2010 р. №2457-VI)

Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах визначаються Кабінетом Міністрів України.

(частину четверту статті 8 доповнено абзацом шостим згідно із Законом України від 08.07.2010 р. №2457-VI)

5. Підприємство самостійно:

визначає облікову політику підприємства;

обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства;

визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством).

(частину п'яту статті 8 доповнено абзацом сьомим згідно із Законом України від 02.12.2010 р. №2756-VI)

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

7. Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства (далі - бухгалтер):

забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

8. Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства.

Стаття 9. Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку

1. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

2. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

назву документа (форми);

дату і місце складання;

назву підприємства, від імені якого складено документ;

зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;

посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

3. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо.

Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

4. Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

5. Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

6. У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

7. Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого строку.

8. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

9. Копії первинних документів та регістрів бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства лише за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються у порядку, встановленому законодавством.

Вилучення оригіналів таких документів та регістрів забороняється, крім випадків, передбачених кримінально-процесуальним законом.

(частина дев'ята статті 9 у редакції
Закону України від 02.12.2010 р. №2756-VI)

Стаття 10. Інвентаризація активів і зобов'язань

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

2. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

РОЗДІЛ IV. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Стаття 11. Загальні вимоги до фінансової звітності

1. На основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані складати фінансову звітність. Фінансову звітність підписують керівник та бухгалтер підприємства.

2. Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів.

3. Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

4. Форми фінансової звітності підприємств (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

5. Форми фінансової звітності банків і порядок їх заповнення встановлюються Національним банком України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

6. Форми фінансової звітності бюджетних установ встановлюються Міністерством фінансів України.

(частина шоста статті 11 у редакції
Закону України від 08.07.2010 р. №2457-VI)

7. Юридичні особи, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 Податкового кодексу України, зобов'язані складати та подавати до відповідних органів фінансову звітність, передбачену для суб'єктів малого підприємництва, один раз на рік.

(статтю 11 доповнено частиною сьомою
згідно із Законом України від 02.12.2010 р. №2756-VI)

Стаття 12. Консолідована та зведена фінансова звітність

1. Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність.

2. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів, складають та подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління.

Зазначені органи також окремо складають зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно у державній та комунальній власності.

3. Об'єднання підприємств крім власної звітності складають і подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

(частина третя статті 12 із змінами, внесеними
згідно із Законом України від 11.05.2000 р. №1707-III)

Стаття 13. Звітний період

1. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року у складі балансу та звіту про фінансові результати. Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього дня кварталу (року).

2. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців.

3. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Стаття 14. Подання та оприлюднення фінансової звітності

1. Підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено цим Законом. Органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансова звітність подається

відповідно до законодавства. Термін подання фінансової звітності встановлюється Кабінетом Міністрів України.

2. Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

3. Підприємства (крім бюджетних установ) зобов'язані подавати (надсилати рекомендованим листом) державному реєстратору за місцезнаходженням реєстраційної справи не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, фінансову звітність про господарську діяльність у складі балансу і звіту про річні фінансові результати.

(статтю 14 доповнено новою частиною третьою згідно із Законом України від 09.02.2006 р. №3422-IV, у зв'язку з цим частини третю і четверту вважати відповідно частинами четвертою і п'ятою)

4. Відкриті акціонерні товариства, підприємства - емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюдження її у вигляді окремих друкованих видань.

5. У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та у випадках, передбачених законами, публікує його протягом 45 днів.

Стаття 15. Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність

Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

Розділ V. ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Цей Закон набирає чинності з 1 січня 2000 року.

Адміністративні штрафи, які можуть бути накладені відповідно до законів України на керівників та інших посадових осіб підприємств у зв'язку з допущеними методологічними помилками або арифметичними описками ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, пов'язаними із введенням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, застосовуються з 1 січня 2001 року.

(пункт 1 розділу V доповнено абзацом другим згідно із Законом України від 22.06.2000 р. №1829-III)

2. Кабінету Міністрів України:

підготувати та подати до Верховної Ради України пропозиції про внесення змін до законів України, що впливають з цього Закону;

привести свої нормативно-правові акти у відповідність з цим Законом;

забезпечити розроблення міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади нормативно-правових актів, передбачених цим Законом, а також перегляд і скасування їх нормативно-правових актів, що суперечать цьому Закону.

Президент України

Л. КУЧМА

м. Київ

16 липня 1999 року

№ 996-XIV

**Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку
Наказ Міністерства фінансів України
від 28 травня 1999 року № 137
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за №392/3685**

Із змінами і доповненнями, внесеними
наказами Міністерства фінансів України
від 25 листопада 2002 року №989,
від 25 вересня 2009 року №1125

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. №1706, **НАКАЗУЮ**:

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" (далі - Положення (стандарт) 6), схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додається.
2. Установити, що вказане Положення (стандарт) 6 застосовується до бухгалтерської звітності щодо операцій, які відбуваються з 2000 року.
3. Передбачити, що інші нормативні акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку діють у частині, що не суперечить Положенню (стандарту) 6.

Заступник Міністра

А. В. Литвин

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства фінансів України
від 28 травня 1999 р. №137
Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за №392/3685

**ПОЛОЖЕННЯ
(стандарт) бухгалтерського обліку 6
"Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"
Загальні положення**

1. Цим Положенням (стандартом) визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності.
2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі - підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ).
3. Терміни, що використовуються в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

(абзац перший пункту 3 із змінами, внесеними згідно з
наказом Міністерства фінансів України від 25.09.2009 р. №1125)

Дата балансу - дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Облікова оцінка - попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Подія після дати балансу - подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Виправлення помилок і зміни в облікових оцінках

4. Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

(пункт 4 із змінами, внесеними згідно з наказом

Міністерства фінансів України від 25.11.2002 р. №989)

5. Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

6. Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація.

7. Наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї ж самої статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки.

8. Наслідки зміни облікових оцінок слід включати до звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Зміни в обліковій політиці

9. Облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарт) бухгалтерського обліку, або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

10. Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

10.1. Подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій.

10.2. Подій або операцій, які не відбувалися раніше.

11. Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення, за винятком випадків, передбачених п. 13 цього Положення (стандарту).

12. Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

12.1. Коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

12.2. Повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

13. Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

14. Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

Події після дати балансу

15. Події після дати балансу можуть вимагати коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансових звітів.

16. Події після дати балансу, які надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань. Коригування активів і зобов'язань здійснюється шляхом сторнування та (або) додаткових записів в обліку звітнього періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей внаслідок подій після дати балансу.

17. Події, що відбуваються після дати балансу і вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансових звітів. Такі події слід розкривати в примітках до фінансових звітів, якщо відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення.

Дивіденди за звітний період, які оголошені після дати балансу, слід розкривати в примітках до фінансових звітів.

18. Якщо події після дати балансу свідчать про наміри підприємства припинити діяльність або про неможливість її продовження, то фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності діяльності.

19. Орієнтовний перелік подій після дати балансу додається.

Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів

20. У примітках до фінансових звітів слід розкривати таку інформацію щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах:

20.1. Зміст і суму помилки.

20.2. Статті фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації.

20.3. Факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення.

21. Підприємству слід розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво будуть впливати на майбутні періоди.

22. У разі зміни в обліковій політиці підприємству слід розкривати:

22.1. Причини та суть зміни.

22.2. Суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітнього року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення.

22.3. Факт повторного подання порівнянної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.

23. У разі потреби розкриття події, що відбулася після дати балансу, слід надавати інформацію про зміст події та оцінку її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості зробити таку оцінку.

**Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку**

В. М. Пархоменко

Орієнтовний перелік подій після дати балансу

1. Події, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу

- 1.1. Оголошення банкрутом дебітора підприємства, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною.
- 1.2. Переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про стійке зниження їхньої вартості, визначеної на дату балансу.
- 1.3. Отримання інформації про фінансовий стан і результати діяльності дочірніх і асоційованих підприємств, яка свідчить про стійке зниження вартості їхніх акцій на фондових біржах.
- 1.4. Продаж запасів, який свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату балансу.
- 1.5. Отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велись на звітну дату.
- 1.6. Виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності.

2. Події, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу

- 2.1. Прийняття рішення щодо реорганізації підприємства.
- 2.2. Придбання цілісного майнового комплексу.
- 2.3. Рішення про припинення операцій, які становлять значну частину основної діяльності підприємства.
- 2.4. Знищення (втрата) активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події.
- 2.5. Прийняття рішення щодо емісії цінних паперів.
- 2.6. Непрогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів.
- 2.7. Укладення контрактів щодо значних капітальних і фінансових інвестицій.
- 2.8. Прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність підприємства.
- 2.9. Дивіденди за звітний період оголошені підприємством після дати балансу.

Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

Наказ Міністерства фінансів України

від 25 лютого 2000 року №39

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України

15 березня 2000 р. за №161/4382

Із змінами і доповненнями, внесеними
наказами Міністерства фінансів України
від 30 листопада 2000 року №304,
від 24 лютого 2001 року №101,
від 25 листопада 2002 року № 989,
від 23 травня 2003 року №363,
від 9 липня 2003 року №440,
від 22 листопада 2004 року №731,
від 11 грудня 2006 року №1176,
від 19 грудня 2006 року №1213,
від 5 березня 2008 року №353,
від 31 травня 2008 року №756,
від 25 вересня 2009 року №1125,
від 12 листопада 2009 року №1315,
від 24 вересня 2010 року №1085,
від 24 січня 2011 року №25

На виконання статті 11 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" (далі - Положення (стандарт) 25), що додається.
2. Положення (стандарт) 25 застосовувати для складання фінансової звітності, починаючи з першого кварталу 2000 року. Установити, що у формах Фінансового звіту показники за аналогічний період 1999 року можуть не подаватися.
3. Пункт 3 втратив чинність

(у зв'язку з втратою чинності наказу Міністерства фінансів України від 30.09.98 р. №196 згідно з наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2003 р. №440)

4. Визнати таким, що втратив чинність, наказ Міністерства фінансів України від 18 серпня 1995 року №139 "Про затвердження обсягу і форм річного бухгалтерського звіту підприємства та Інструкції про порядок їх заповнення", зареєстрований у Міністерстві юстиції України 1 вересня 1995 року за №321/857, із змінами і доповненнями.

Заступник Міністра

А. В. Литвин

ПОГОДЖЕНО:

**Заступник Голови
Держкомстату України**

В. А. Головка

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
від 25 лютого 2000 р. №39
(у редакції наказу Міністерства
фінансів України
від 24 січня 2011 р. №25)
Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
15 березня 2000 р. за №161/4382

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства"

I. Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) установлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємства в складі Балансу (форма №1-м) і Звіту про фінансові результати (форма №2-м) та порядок заповнення його статей, а також зміст і форму Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємства в складі Балансу (форма №1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма №2-мс) та порядок заповнення його статей. Показники цих звітів наводяться у тисячах гривень з одним десятковим знаком.
2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються:
для складання Фінансового звіту суб'єкта малого підприємства:
суб'єктами малого підприємства - юридичними особами, які визнані такими відповідно до законодавства, крім довірчих товариств, страхових компаній, банків, ломбардів, інших фінансово-кредитних та небанківських фінансових установ, суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють обмін іноземної валюти, є виробниками та імпортерами підакцизних товарів, а також суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частка вкладів, що належить юридичним особам - засновникам та учасникам цих суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємства, перевищує 25 відсотків;
представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності;
для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємства:
суб'єктами малого підприємства - юридичними особами, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України, та мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат.
3. Новостворені підприємства та підприємства, які за результатами діяльності за минулий рік відповідають критеріям, наведеним у пункті 2 цього розділу, застосовують це Положення (стандарт) у поточному (звітному) році. Якщо підприємство за результатами діяльності протягом року втратило ознаки відповідності критеріям, наведеним у пункті 2 цього розділу, то фінансовий звіт таким підприємством складається за звітний період, у якому це відбулось, і подальші періоди поточного (звітного) року відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 №87, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.06.99 за №391/3684.
4. Суб'єкти малого підприємства середню кількість працівників наводять у річному звіті, яку визначають у порядку, установленому спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у галузі статистики. Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності показники про середню кількість працівників не подають.
5. Форми Фінансового звіту суб'єкта малого підприємства та Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємства наведені відповідно в додатках 1 і 2 до цього Положення (стандарту).
6. Згортання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. У графі 4 Звіту про

фінансові результати (форма №2-м і №2-мс) наводяться дані за аналогічний період минулого (попереднього) року.

7. У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, суб'єктами малого підприємництва, які відповідають критеріям пункту 2 цього розділу, складається окремий баланс. Для складання окремого балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством (юридичною особою) на окремий баланс, а також про господарські операції, які відповідно до законодавства підлягають відображенню в окремому балансі, заносяться до окремих (відкритих для цього відокремленого підрозділу або для відображення господарських операцій з певної діяльності підприємства) реєстрів бухгалтерського обліку. За даними окремих реєстрів бухгалтерського обліку складається баланс щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу включаються до Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва.

8. Суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат:

можуть обліковувати необоротні активи тільки за первісною вартістю, без урахування зменшення корисності та переоцінки до справедливої вартості;

не створюють забезпечення наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнають відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення;

визнають витрати і доходи з урахуванням вимог Податкового кодексу України і відносять суми, які не визнаються Податковим кодексом України витратами або доходами, безпосередньо на фінансовий результат після оподаткування;

поточну дебіторську заборгованість включають до підсумку балансу за її фактичною сумою.

9. Суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного обліку доходів і витрат та які не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть систематизувати інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

II. Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва

1. У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

2. Зміст статей балансу

2.1. У статті "Незавершене будівництво" відображаються вартість незавершених капітальних інвестицій (включаючи устаткування для монтажу), що здійснюються для власних потреб суб'єкта малого підприємництва, а також авансові платежі для фінансування таких інвестицій.

2.2. У статті "Основні засоби" наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу, довірчого управління об'єктів і орендованих цілісних державних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також вартість інших необоротних матеріальних активів, державні (казенні) та комунальні підприємства відображають вартість майна, отриманого на праві господарського відання чи праві оперативного управління, та об'єктів інвестиційної нерухомості. У цій статті також наводиться вартість нематеріальних активів.

У статті наводяться окремо первісна (переоцінена) та залишкова вартість основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, а також нарахована в установленому порядку сума їх зносу (у дужках). До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю вказаних необоротних активів і сумою їх зносу на дату балансу.

2.3. У статті "Довгострокові біологічні активи" наводиться вартість довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться відповідно до Положення (стандарту)

бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 №790, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.12.2005 за №1456/11736 (далі - Положення (стандарт) 30). У цій статті наводиться справедлива або первісна (переоцінена) вартість, сума накопиченої амортизації (у дужках) і залишкова вартість довгострокових біологічних активів. До підсумку балансу включається справедлива або залишкова вартість, яка дорівнює різниці між первісною (переоціненою) вартістю і сумою накопиченої амортизації.

2.4. У статті "Довгострокові фінансові інвестиції" відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інші фінансові інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який час.

2.5. У статті "Інші необоротні активи" наводяться суми інших необоротних активів, які не можуть бути включені до згаданих вище статей розділу "Необоротні активи". При переході підприємств на застосування цього Положення (стандарту) до цієї статті на початок звітного року також включаються дані, наведені у статті "Відстрочені податкові активи" (рядок 060) Балансу (форма №1) на кінець попереднього року.

2.6. У статті "Виробничі запаси" відображається вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу. У цій статті також наводяться витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), валова заборгованість замовників за будівельними контрактами.

2.7. У статті "Поточні біологічні активи" відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролі, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі), а також рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури), облік яких ведеться відповідно до Положення (стандарту) 30.

2.8. У статті "Готова продукція" відображається собівартість виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками та відповідають технічним умовам і стандартам, сільськогосподарська продукція в оцінці, визначеній відповідно до Положення (стандарту) 30. У цій статті наводиться також покупна вартість товарів, придбаних підприємствами для подальшого продажу.

2.9. У статті "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається заборгованість покупців або замовників за реалізовані їм продукцію, товари, роботи або послуги, включаючи забезпечену вексями заборгованість. У підсумок балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів, сума якого наводиться у дужках.

2.10. У статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" відображається визнана дебіторська заборгованість казначейських, фінансових і податкових органів, державних цільових фондів.

2.11. У статті "Інша поточна дебіторська заборгованість" відображається заборгованість дебіторів, яка не включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів. Показники цієї статті наводяться за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається у порядку, наведеному у підпункті 2.9 пункту 2 цього розділу.

2.12. У статті "Поточні фінансові інвестиції" відображаються фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

2.13. У статті "Грошові кошти та їх еквіваленти" відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. У цій статті окремо наводяться кошти в національній та іноземній валютах. Кошти, які не можна використати для операцій

протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, відображаються у складі інших необоротних активів.

2.14. У статті "Інші оборотні активи" наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу "Оборотні активи". У цій статті наводяться, зокрема, вартість грошових документів і сальдо субрахунку 643 "Податкові зобов'язання" рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".

2.15. У складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

2.16. У складі необоротних активів та груп вибуття відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, які утримуються для продажу, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 №617, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 17.11.2003 за №1054/8375 (далі - Положення (стандарт) 27).

2.17. У статті "Статутний капітал" наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу підприємства. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства.

2.18. У статті "Додатковий капітал" відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал.

2.19. У статті "Резервний капітал" наводиться сума резервів, створених відповідно до законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

2.20. У статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. У першому місяці року переходу на застосування цього Положення (стандарту) сальдо рахунків 17 "Відстрочені податкові активи" і 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" підлягає згортанню взаємною кореспонденцією цих рахунків із відображенням різниці на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

2.21. У статті "Неоплачений капітал" відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Господарські товариства у цій статті також відображають вилучений капітал, тобто фактичну собівартість часток, викуплених у своїх учасників, державні (казенні) та комунальні підприємства - передачу майна відповідно до Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 №1213, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26.12.2006 за №1363/13237. Суми за цією статтею вираховуються при визначенні підсумку власного капіталу.

2.22. У складі забезпечень наступних витрат і платежів відображаються суми забезпечення для відшкодування наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень з бюджету та інших джерел.

2.23. У статтях розділу "Довгострокові зобов'язання" наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отримані від них позики, яка не є поточним зобов'язанням, сума довгострокової заборгованості підприємства за зобов'язаннями щодо залучення позикових

коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов'язаннями.

2.24. У статті "Короткострокові кредити банків" відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками щодо отриманих від них короткострокових позик. Зобов'язання за кредитами банків наводяться у балансі з урахуванням належної на кінець звітного періоду до сплати суми процентів за їх користування.

2.25. У статті "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" наводяться суми зобов'язань, які утворилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців.

2.26. У статті "Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену вексями. У цій статті також відображається заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх прийманні.

2.27. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом" відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суму податку з працівників підприємства.

2.28. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування" відображається сума заборгованості, за відрахуваннями єдиного соціального внеску, страхування майна підприємства та індивідуального страхування його працівників.

2.29. У вписуваному рядку 605 відображаються зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, які утримуються для продажу, що визначаються відповідно до Положення (стандарту) 27.

2.30. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці" відображається заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці, а також за депонованою заробітною платою. Заборгованість працівників перед підприємством за операціями з оплати праці наводиться у статті "Інша поточна дебіторська заборгованість". У рядку 665 наводиться сума заборгованості на кінець звітного періоду з виплат працівникам, що не погашена (не виплачена) у встановлений колективним договором строк.

2.31. У статті "Інші поточні зобов'язання" відображаються суми зобов'язань, які не включені до інших статей, наведених у розділі "Поточні зобов'язання", зокрема заборгованість за одержаними авансами, заборгованість засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованість пов'язаним сторонам, сальдо субрахунку 644 "Податковий кредит" рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами" і сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами.

2.32. До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

3. У звіті про фінансові результати наводиться інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

4. Показники про непрямі податки та інші вирахування з доходу, податок на прибуток, витрати і збитки наводяться в дужках.

5. Зміст статей звіту про фінансові результати

5.1. У статті "Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг.

5.2. У статті "Непрямі податки та інші вирахування з доходу" відображається сума податку на додану вартість, акцизного податку та інших вирахувань з доходу (надані знижки, вартість повернутих товарів та інші обов'язкові збори).

5.3. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) непрямих податків та інших вирахувань з доходу.

5.4. У статті "Інші операційні доходи" відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття тощо. Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості поточних біологічних активів наводяться лише довідково у вписуваному рядку 201.

5.5. У статті "Інші доходи" відображаються: дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Також у цій статті наводиться сума доходів від надзвичайних подій.

5.6. У статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" показується виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з положеннями Податкового кодексу України.

Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

прямих матеріальних витрат;

прямих витрат на оплату праці;

амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з їх виробництвом (наданням);

інших прямих витрат.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виготовленого товару, виконаної роботи, наданої послуги, придбаних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, визначеному в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві товарів (виконанні робіт, наданні послуг), які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат, у тому числі внески на соціальні заходи, витрат з придбання електричної енергії, плата за оренду земельних і майнових паїв.

5.7. У статті "Інші операційні витрати" наводяться загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, а також собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів і фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення відшкодування наступних операційних витрат; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів. Конкретна назва податку або збору і відповідна сума наводяться у рядку 091.

Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та витрати від зміни вартості поточних біологічних активів наводяться лише довідково у вписуваному рядку 202.

5.8. У статті "Інші витрати" відображаються: витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Також у цій статті наводяться втрати від надзвичайних подій.

5.9. У статті "Фінансовий результат до оподаткування" відображається різниця між чистими доходами та витратами підприємства.

5.10. У статті "Податок на прибуток" відображається сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період.

При переході підприємств на застосування цього Положення (стандарту) у цій статті у графі 4 за аналогічний період попереднього року наводиться результат відповідного складання (вирахування) значень статей "Податок на прибуток від звичайної діяльності" (рядок 180), "Податки з надзвичайного прибутку" (рядок 210) і "Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності" (рядок 185) Звіту про фінансові результати (форма №2) за попередній рік.

5.11. У статті "Чистий прибуток (збиток)" відображається чистий прибуток або чистий збиток - різниця між сумою фінансового результату до оподаткування і сумою витрат з податку на прибуток.

У зведених фінансових звітах показники фінансового результату до оподаткування, чистого прибутку і збитку наводяться розгорнуто як сума відповідних показників юридичних осіб, фінансова звітність яких включена до зведеного фінансового звіту.

III. Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва

1. Зміст статей балансу

1.1. У статті "Основні засоби" наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу, довірчого управління об'єктів і орендованих цілісних державних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також вартість інших необоротних матеріальних активів, державні (казенні) та комунальні підприємства відображають вартість майна, отриманого на праві господарського відання чи праві оперативного управління, та об'єктів інвестиційної нерухомості. У цій статті також наводиться вартість нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та незавершене будівництво.

У статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, а також нарахована в установленому порядку сума їх зносу (у дужках). До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю вказаних необоротних активів і сумою їх зносу на дату балансу. Облік основних засобів і нематеріальних активів та нарахування амортизації здійснюються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 №92, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 за №288/4509, та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 №242, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 02.11.99 за №750/4043.

1.2. У статті "Інші необоротні активи" наводяться суми інших необоротних активів, у тому числі довгострокові фінансові інвестиції. Інші необоротні активи відображаються за первісною вартістю (історичною собівартістю).

1.3. У статті "Запаси" відображається вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу. У цій статті також наводяться витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), валова заборгованість замовників за будівельними контрактами, поточні біологічні активи, готова продукція, сільськогосподарська продукція.

1.4. У статті "Поточна дебіторська заборгованість" відображається фактична заборгованість покупців або замовників за реалізовані їм продукцію, товари, роботи або послуги, включаючи забезпечену вексями, інших дебіторів, а також відображається заборгованість засновників з формування статутного капіталу, визнана дебіторська заборгованість казначейських, фінансових і податкових органів, державних цільових фондів.

1.5. У статті "Грошові кошти та їх еквіваленти" відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. У цій статті окремо наводяться кошти в національній та іноземній валютах. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, відображаються у складі інших необоротних активів.

1.6. У статті "Інші оборотні активи" наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу "Оборотні активи", зокрема, поточні фінансові інвестиції.

1.7. У статті "Капітал" наводиться сума фактично внесеного засновниками (власниками) статутного капіталу підприємства. Також відображаються вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал, сума резервного капіталу.

1.8. У статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

1.9. У складі цільового фінансування відображаються залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень з бюджету та інших джерел, у тому числі суми коштів, що не перераховані до бюджету при застосуванні ставки податку на прибуток нуль відсотків.

1.10. У розділі "Довгострокові зобов'язання" наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отримані від них позики, яка не є поточним зобов'язанням, сума довгострокової заборгованості підприємства за зобов'язаннями щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов'язаннями.

1.11. У статті "Короткострокові кредити банків" відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками щодо отриманих від них короткострокових позик. Зобов'язання за кредитами банків наводяться у балансі з урахуванням належної на кінець звітного періоду до сплати суми процентів за їх користування. У цій статті також наводиться суми зобов'язань, які утворилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців.

1.12. У статті "Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену вексями. У цій статті також відображається заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх прийманні.

1.13. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом" відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суму податку з працівників підприємства.

1.14. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування" відображається сума заборгованості з відрахувань єдиного соціального внеску, страхування майна підприємства та індивідуального страхування його працівників.

1.15. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці" відображається заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці, а також за депонованою заробітною платою. Заборгованість працівників перед підприємством за операціями з оплати праці наводиться у статті "Поточна дебіторська заборгованість".

У рядку 665 наводиться сума заборгованості на кінець звітного періоду з виплат працівникам, що не погашена (не виплачена) у встановлений колективним договором строк.

1.16. У статті "Інші поточні зобов'язання" відображаються суми зобов'язань, які не включені до наведених вище статей розділу "Поточні зобов'язання", зокрема заборгованість за одержаними авансами, заборгованість засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованість пов'язаним сторонам, сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами.

2. Зміст статей звіту про фінансові результати

2.1. У статті "Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг.

2.2. У статті "Непрямі податки та інші вирахування з доходу" відображається сума акцизного податку й інших обов'язкових зборів та надані знижки, вартість повернутих товарів, інші вирахування з доходу.

2.3. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) непрямих податків та інших вирахувань з доходу.

2.4. У статті "Інші доходи" відображаються суми інших доходів від операційної та звичайної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів, дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи. У цій статті також відображається сума доходу від надзвичайних подій.

2.5. У статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" наводиться виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів.

Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з таких витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг:

прямих матеріальних витрат;

прямих витрат на оплату праці і соціальне страхування;

амортизації основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з їх виробництвом (наданням);

інших прямих витрат,

зменшених на вартість залишку незавершеного виробництва і готової продукції, який визначається на підставі первинних документів, якими оформляється рух (придбання, виготовлення, передача в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) запасів, або за результатами інвентаризації на кінець звітного періоду. Залишок готової продукції оцінюється за ціною реалізації, за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми

очікуваного прибутку, а залишок незавершеного виробництва оцінюється за матеріальними витратами і витратами на оплату праці.

2.6. У статті "Інші витрати" наводяться інші витрати операційної діяльності та інші витрати звичайної діяльності: загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів); сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства, витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; втрати від неопераційних курсових різниць; інші витрати підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів. Конкретна назва податку або збору і відповідна сума наводяться у рядку 101. У цій статті також наводиться інформація про втрати від надзвичайних подій.

2.7. У статті "Фінансовий результат до оподаткування" відображається різниця між чистими доходами та всіма витратами підприємства.

2.8. У статті "Податок на прибуток" відображається сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період.

2.9. У статті "Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування" відображається різниця між витратами і доходами, які не визнаються витратами або доходами Податковим кодексом України та не відображені у складі витрат і доходів в інших статтях.

2.10. У статті "Чистий прибуток (збиток)" відображається чистий прибуток або чистий збиток - різниця між сумою фінансового результату до оподаткування, сумою витрат з податку на прибуток та сумою, яка зменшує (збільшує) фінансовий результат після оподаткування.

**Начальник Управління
методології бухгалтерського обліку**

О. О. Канцуров

Додаток 1
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий
звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

КОДИ

Дата (рік, місяць, число) _____

Підприємство _____ за ЄДРПОУ _____

Територія _____ за КОАТУУ _____

Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ _____

Орган державного управління _____ за КОДУ _____

Вид економічної діяльності _____ за КВЕД _____

Середня кількість працівників _____

Одиниця виміру: тис. грн. _____

Адреса _____

		01

1. Баланс
на _____ 20 р.

Форма №1-м Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
залишкова вартість	030		
первісна вартість	031		
знос	032	()	()
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість	035		
первісна вартість	036		
накопичена амортизація	037	()	()
Довгострокові фінансові інвестиції	040		

Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080		
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100		
Поточні біологічні активи	110		
Готова продукція	130		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160		
первісна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162	()	()
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	170		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230		
у тому числі в касі	231		
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
III. Витрати майбутніх періодів	270		
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275		
Баланс	280		

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300		
Додатковий капітал	320		
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		
Неоплачений капітал	360	()	()
Усього за розділом I	380		
II. Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування	430		

III. Довгострокові зобов'язання	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з бюджетом	550		
зі страхування	570		
з оплати праці*	580		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
V. Доходи майбутніх періодів	630		
Баланс	640		

* З рядка 580 графа 4

Прострочені зобов'язання з оплати праці

(665)

2. Звіт про фінансові результати
за _____ 20__ р.

Форма №2-м
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010		
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	()	()
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (010 - 020)	030		
Інші операційні доходи	040		
Інші доходи	050		
Разом чисті доходи (030 + 040 + 050)	070		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	080	()	()
Інші операційні витрати	090	()	()
у тому числі:	091		
	092	()	()
Інші витрати	100	()	()
Разом витрати (080 + 090 + 100)	120	()	()
Фінансовий результат до оподаткування (070 - 120)	130		
Податок на прибуток	140	()	()
Чистий прибуток (збиток) (130 - 140)	150		
Забезпечення матеріального заохочення	160		

Керівник

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Додаток 2
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий
звіт суб'єкта малого підприємництва"

СПРОЩЕНИЙ ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

КОДИ

Підприємство _____	Дата (рік, місяць, число)	за ЄДРПОУ	<table border="1"> <tr> <td></td> <td></td> <td>01</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>			01															
		01																			
Територія _____		за КОАТУУ																			
Організаційно-правова форма господарювання _____		за КОПФГ																			
Орган державного управління _____		за КОДУ																			
Вид _____ економічної _____ діяльності		за КВЕД																			
Середня _____ кількість _____ працівників																					

Одиниця виміру: тис. грн. _____

Адреса _____

1. Баланс
на _____ 20 р.

Форма №1-мс Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Основні засоби:			
залишкова вартість	030		
первісна вартість	031		
знос	032		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080		
II. Оборотні активи			
Запаси	100		
Поточна дебіторська заборгованість	210		
Грошові кошти та їх еквіваленти			
в національній валюті	230		
у тому числі в касі	231		

в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
Баланс	280		

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Капітал	300		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		
Усього за розділом I	380		
II. Цільове фінансування	430		
III. Довгострокові зобов'язання	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з бюджетом	550		
зі страхування	570		
з оплати праці*	580		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
Баланс	640		

*З рядка 580 графа 4

Прострочені зобов'язання з оплати праці

(665)

2. Звіт про фінансові результати
за _____ 20__ р.

Форма №2-мс
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010		
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	()	()
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (010 - 020)	030		
Інші доходи	040		
Разом чисті доходи (030 + 040)	070		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	080	()	()
Інші витрати	100	()	()
у тому числі:	101		
	102	()	()
Разом витрати (080 + 100)	120		
Фінансовий результат до оподаткування (070 - 120)	130		
Податок на прибуток	140	()	()
Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування	145		
Чистий прибуток (збиток) (130 - 140 - 145)	150		

Керівник

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

(Положення із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів України від 30.11.2000 р. №304, від 24.02.2001 р. №101, від 25.11.2002 р. №989, від 23.05.2003 р. №363, від 22.11.2004 р. №731, від 11.12.2006 р. №1176, від 19.12.2006 р. №1213, від 05.03.2008 р. №353, від 31.05.2008 р. №756, від 25.09.2009 р. №1125, від 12.11.2009 р. №1315, від 24.09.2010 р. №1085, у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2011 р.).

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

15.06.2011

№ 720

Київ

**Про затвердження Методичних
рекомендацій із застосування
реєстрів бухгалтерського обліку
малими підприємствами**

Відповідно до статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, схвалені Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додаються.
2. Департаменту податкової, митної політики, доходів, адміністрування платежів та методології бухгалтерського обліку (Чмерук М. О.) забезпечити оприлюднення цього наказу на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України.
3. Контроль за виконанням цього наказу покласти на першого заступника Міністра Мярковського А. І.

Міністр**Ф. ЯРОШЕНКО**

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства
фінансів України
15.06.2011 № 720

**Методичні рекомендації
із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами****І. Загальні положення**

1. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами (далі – Методичні рекомендації) призначені для ведення реєстрів бухгалтерського обліку (далі – реєстри) суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат, зокрема відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України, та не зареєстровані платниками податку на додану вартість (далі – малі підприємства).

2. Методичні рекомендації визначають систему реєстрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них без застосування подвійного запису для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (далі – Спрощений фінансовий звіт) за формою згідно із додатком 2 до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 15.03.2000 за № 161/4382 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2011 № 25) (далі – Положення (стандарт) 25).

3. Регістри повинні містити назву, період реєстрації, зміст та обсяг господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

4. Записи у регістрах здійснюються на підставі первинних документів. Первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Документування господарських операцій може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

5. Перенесення інформації з первинних документів до регістрів повинно здійснюватися в міру їх надходження, але не пізніше терміну, що забезпечує своєчасне складання Спрощеного фінансового звіту. Малі підприємства самостійно обирають періодичність складання регістрів – місяць або квартал залежно від обсягу господарських операцій.

6. Документування господарських операцій, складання і зберігання первинних документів і регістрів та виправлення в них помилок малі підприємства здійснюють відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.06.95 за № 168/704 (із змінами).

7. Господарські операції відображаються в регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Первинні документи поточного періоду комплектуються до кожного регістру в хронологічному і систематичному (відносно регістру) порядку.

8. Обсяги господарських операцій відображаються у регістрах в гривнях і копійках, а операції в іноземній валюті – у грошовій одиниці України шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням установленого Національним банком України курсу грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни на дату здійснення операції.

9. Інформація про господарські операції за звітний період з регістрів переноситься у згрупованому вигляді до Спрощеного фінансового звіту.

10. Систематизація господарських операцій здійснюється в таких журналах обліку господарських операцій (далі – Журнали):

Журнал 1-мс обліку активів (додаток 1);

Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань (додаток 2);

Журнал 3-мс обліку доходів (додаток 3);

Журнал 4-мс обліку витрат (додаток 4).

Інформація про господарські операції з Журналів 1-мс і 2-мс використовується для складання Балансу (форма № 1-мс), а з Журналів 3-мс і 4-мс – Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) Спрощеного фінансового звіту.

11. За потреби, зокрема у разі значного обсягу господарських операцій, додатково можуть застосовуватися такі відомості обліку господарських операцій (далі – Відомість):

Відомість 1.1-мс обліку необоротних активів (додаток 5);

Відомість 1.2-мс обліку нарахування амортизації (додаток 6);

Відомість 2.1-мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом (додаток 7);

Відомість 2.2-мс обліку розрахунків з працівниками (додаток 8);

Відомість 4.1-мс обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів (додаток 9).

12. У разі потреби можуть використовуватися додаткові регістри (виготовлені самостійно) для узагальнення інформації про господарські операції щодо окремих активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат, підсумкові дані з яких переносяться до відповідних граф Журналів.

II. Журнали обліку активів, капіталу і зобов'язань

1. Записи у Журналах здійснюються на підставі первинних документів у хронологічній послідовності позиційним способом. За кожним первинним документом здійснюється один запис. За господарськими операціями, однаковими за економічним змістом, первинні документи протягом робочого дня можуть групуватися, а їх підсумкові дані переносяться до відповідного Журналу.

2. Журнали 1-мс та 2-мс відкриваються записами сум залишків на початок звітної періоду за активами, капіталом і зобов'язаннями, які переносяться у рядок «Залишок на початок періоду» з Журналів 1-мс та 2-мс за попередній звітний період з рядка «Залишок на кінець періоду» за відповідними позиціями. Новостворені малі підприємства зазначений рядок не заповнюють.

3. У графі «Дата» зазначається дата здійснення запису у Журналі.

4. У графі «Зміст господарської операції» наводиться стислий зміст господарської операції та номер (номери) первинного документа (первинних документів), на підставі якого (яких) робиться запис. Обсяг (сума) господарської операції зазначається у відповідній графі щодо активу, капіталу або зобов'язання, вартість яких змінюється внаслідок цієї операції. Одночасно ця сума відображається у графі «Разом».

5. У рядку «Обороти за період» за кожною графою, в якій наводиться інформація про активи, капітал, зобов'язання, доходи і витрати, підбивається підсумок сум господарських операцій за звітний період.

6. У Журналах перевірка правильності визначення оборотів за звітний період здійснюється шляхом зіставлення значень підсумку рядка «Обороти за період» та графі «Разом», які мають бути рівними.

7. Для узагальнення інформації про господарські операції щодо активів призначений Журнал 1-мс.

7.1. Графи 4 і 5 призначені для відображення інформації про операції щодо основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів, інших необоротних матеріальних активів та капітальних інвестицій у необоротні матеріальні активи. Облік зазначених необоротних активів ведеться за первісною вартістю. У графі 4 наводяться суми за операціями, внаслідок яких збільшується сукупна вартість зазначених необоротних активів, зокрема надходження: від постачальників, на умовах фінансового лізингу, довірчого управління, безоплатного отримання, в якості внеску до статутного капіталу, в обмін на подібні або неподібні активи; збільшення понесених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів; поліпшення основних засобів та інші надходження. У графі 5 наводяться суми за операціями, внаслідок яких зменшується сукупна вартість зазначених необоротних активів, зокрема вибуття внаслідок реалізації, ліквідації, безоплатної передачі тощо.

Визначення терміна «основні засоби», порядок відображення інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 за № 288/4509 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 7), та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561.

Визначення терміна «нематеріальний актив», порядок відображення інформації про нематеріальні активи наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 02.11.99 за № 750/4043 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 8), та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 № 1327.

Визначення терміна «довгострокові біологічні активи», порядок відображення інформації про них наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 05.12.2005 за № 1456/11736 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 30), та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315 (далі – Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів).

Залишок на кінець звітного періоду за графою 4 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 4 і зменшується на суму обороту за період за графою 5.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 4 переноситься у рядок 031 «Первісна вартість» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.2. Графи 6 і 7 призначені для відображення інформації про операції щодо амортизації основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та інших необоротних матеріальних активів. У графі 6 наводиться нарахована в установленому порядку сума амортизації на зазначені необоротні активи, а у графі 7 – сума накопиченої амортизації об'єктів зазначених необоротних активів, які вибули.

Нарахована протягом звітного періоду амортизація залежно від призначення необоротних активів, що амортизуються, відноситься до:

собівартості продукції (робіт, послуг) на суму амортизації основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг, та відображається у графі 6 Журналу 4-мс;

інших витрат на суму амортизації основних засобів та нематеріальних активів, пов'язаних зі здійсненням іншої діяльності, ліквідацією надзвичайних подій, та відображається в одній з граф 12–14 Журналу 4-мс;

витрат, які зменшують фінансовий результат після оподаткування на суму амортизації основних засобів та нематеріальних активів, яка відповідно до податкового законодавства до витрат не відноситься, та відображається у графі 16 Журналу 4-мс.

Визначення терміна «амортизація», порядок та методи її нарахування визначені положеннями (стандартами) 7 та 8.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 6 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 6 і зменшується на суму обороту за період за графою 7.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 5 переноситься у рядок 032 «Знос» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.3. Графи 8 і 9 призначені для відображення інформації про операції щодо інших необоротних активів, у тому числі довгострокових фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу, активів, використання яких, як очікується, неможливо протягом дванадцяти місяців з дати балансу, а також інших необоротних активів. Інші необоротні активи відображаються за первісною вартістю (історичною собівартістю). У графі 8 наводяться суми за операціями, внаслідок яких зазначені необоротні активи збільшуються, зокрема суми інвестицій (вкладень) у цінні папери, статутний капітал інших підприємств; визнання поточної дебіторської заборгованості довгостроковою тощо. У графі 9 наводяться суми за операціями, внаслідок яких зазначені необоротні активи зменшуються, зокрема продаж цінних паперів та інших довгострокових інвестицій, погашення довгострокової дебіторської заборгованості тощо.

Порядок відображення інформації про фінансові інвестиції наведено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 № 91, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 17.05.2000 за № 284/4505 (із змінами).

Залишок на кінець звітної періоду за графою 8 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 8 і зменшується на суму обороту за період за графою 9.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 8 переноситься у рядок 070 «Інші необоротні активи» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.4. Графи 10 і 11 призначені для відображення інформації про операції щодо запасів, зокрема сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу, а також щодо витрат на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), валової заборгованості замовників за будівельними контрактами, поточних біологічних активів, готової продукції, сільськогосподарської продукції. У графі 10 наводиться сума надходжень активів у такому порядку:

вартість запасів, які надійшли протягом звітної періоду від сторонніх підприємств, переноситься загальною сумою з Журналу 2-мс (шляхом вибірки відповідних сум графі 15) або з Відомості 2.1-мс;

безоплатне отримання запасів, а також надходження в якості внеску до статутного капіталу або в інший спосіб, що не передбачає їх оплати, відображається за кожною операцією з одночасним відображенням цих сум в інших доходах у Журналі 3-мс. На суму запасів, придбаних на суму цільового фінансування, дохід визнається в міру їх витрачання.

Залишок готової продукції і незавершеного виробництва на кінець звітної періоду оприбутковується за результатами інвентаризації та відображається в останній день періоду.

Вибуття запасів у графі 11 відображається у такому порядку:

вартість запасів, відпущених у виробництво або використаних в іншій діяльності, протягом звітної періоду переноситься загальною сумою з Журналу 4-мс (шляхом вибірки відповідних сум граф 4, 12-14, 16);

інше вибуття (крім реалізації) відображається за кожною операцією.

Визначення терміна «запаси», порядок відображення інформації про запаси наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 № 246, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 02.11.99 за № 751/4044 (із змінами), та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2.

Визначення термінів «поточні біологічні активи», «сільськогосподарська продукція», порядок відображення інформації про них наведені у Положенні (стандарті) 30 та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 10 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 10 і зменшується на суму обороту за період за графою 11.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 10 переноситься у рядок 100 «Запаси» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.5. Графи 12 і 13 призначені для відображення інформації про операції щодо поточної дебіторської заборгованості, зокрема щодо заборгованості покупців або замовників за реалізованою продукцією, товари, роботи або послуги (включаючи заборгованість, забезпечену векселями) та інших дебіторів.

У графі 12 наводяться суми за господарськими операціями, внаслідок яких збільшується заборгованість засновників з формування статутного капіталу, дебіторська заборгованість, за якою не передбачено визнання доходів, видані аванси, а також до цієї графі переноситься

підсумок непогашеної дебіторської заборгованості протягом звітного періоду з Журналу 3-мс. У графі 13 відображаються суми за операціями погашення поточної дебіторської заборгованості (крім погашення поточної дебіторської заборгованості протягом звітного періоду, за якою одночасно було визнано доходи та інформація про яку відображена у Журналі 3-мс).

Відповідно до Положення (стандарту) 25 поточна дебіторська заборгованість відображається за її фактичною сумою. Резерв сумнівних боргів не створюється.

Визначення терміна «дебіторська заборгованість» та її класифікація наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 08.10.99 № 237, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 25.10.99 за № 725/4018 (із змінами).

Залишок на кінець звітного періоду за графою 12 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 12 і зменшується на суму обороту за період за графою 13.

Залишок на кінець періоду за графою 12 переноситься у рядок 210 «Поточна дебіторська заборгованість» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.6. Графи 14–19 призначені для відображення операцій щодо руху коштів у касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. Інформація про кошти в національній та іноземній валютах наводиться окремо. У графах 14, 16 і 18 відображається надходження грошових коштів на поточний рахунок в національній валюті, у тому числі в касі, та на поточний рахунок в іноземній валюті. У графах 15, 17 і 19 наводяться суми використаних грошових коштів для поточних операцій.

Операції щодо коштів, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, відображаються у складі інших необоротних активів у графах 8 і 9.

Залишок на кінець звітного періоду визначається у такому порядку: у графі 14 – як сума залишку на початок періоду, збільшена на суму обороту за період за графою 14 і зменшена на суму обороту за період за графою 15; у графі 16 – як сума залишку на початок періоду, збільшена на суму обороту за період за графою 16 і зменшена на суму обороту за період за графою 17; у графі 18 – як сума залишку на початок періоду, збільшена на суму обороту за період за графою 18 і зменшена на суму обороту за період за графою 19.

Залишок на кінець періоду за графою 14 переноситься у рядок 230 «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті» графі 4 Балансу (форма № 1-мс), за графою 16 – у рядок 231 «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті, у тому числі в касі» графі 4 Балансу (форма № 1-мс), за графою 18 – у рядок 240 «Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.7. Графи 20 і 21 призначені для відображення інформації про операції щодо інших оборотних активів, які не включені до зазначених вище оборотних активів, зокрема поточні фінансові інвестиції. У графі 20 наводиться інформація про надходження оборотних активів, а у графі 21 – про їх вибуття.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 20 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 20 і зменшується на суму обороту за період за графою 21.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 20 переноситься у рядок 250 «Інші оборотні активи» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8. Для узагальнення інформації про господарські операції щодо капіталу і зобов'язань призначений Журнал 2-мс.

Порядок формування інформації про зобов'язання, їх класифікацію і особливості відображення наведено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 11.02.2000 за № 85/4306 (із змінами).

Порядок формування інформації щодо розрахунків з працівниками визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 10.11.2003 за № 1025/8346.

8.1. Графи 4 і 5 призначені для відображення інформації про операції щодо внесків засновників (власників) статутного капіталу, пайового капіталу (пайових внесків), формування і використання резервного капіталу, руху додаткового капіталу, зокрема надходження внесків засновників підприємства понад розмір статутного капіталу, надходження і вибуття безоплатно отриманих від юридичних або фізичних осіб необоротних активів та вилучення капіталу.

У графі 4 наводяться суми за операціями, які призводять до зменшення капіталу, зокрема його вилучення засновниками (власниками), вибуття безоплатно отриманих необоротних активів, використання на покриття збитків та іншого вилучення. У графі 5 наводяться суми за операціями, які приводять до збільшення капіталу, зокрема за рахунок фактично внесеного засновниками (власниками) статутного капіталу, пайового капіталу (пайових внесків), надходження безоплатно

отриманих необоротних активів, внесків засновників підприємства понад розмір статутного капіталу, формування резервного капіталу тощо.

Резервний капітал створюється відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку та може бути використаний на збільшення статутного капіталу, покриття збитків та вилучений для розрахунків із засновниками (власниками), зокрема при їх виході зі складу товариства.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 5 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 5 збільшується на суму оборотів за період за графою 5 і зменшується на суму оборотів за період за графою 4.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 5 переноситься у рядок 300 «Капітал» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.2. Графи 6 і 7 призначені для відображення інформації про операції щодо обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) поточного та минулих років, а також прибутку, використаного в поточному році.

У графі 6 наводяться суми за операціями, які призводять до зменшення нерозподіленого прибутку, зокрема збільшення збитків та використання прибутку протягом звітної періоду, у тому числі за розрахунками із засновниками (власниками), формування резервного капіталу, збільшення статутного капіталу тощо. Сума збитку за звітний період переноситься з рядка 150 «Чистий прибуток (збиток)» (зазначена у дужках) графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс). У графі 7 наводиться збільшення нерозподіленого прибутку за рахунок прибутку від усіх видів діяльності за звітний період, визначена у рядку 150 «Чистий прибуток (збиток)» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс). У цих графах також наводяться операції з виправлення помилок, допущених при складанні реєстру у попередніх періодах, шляхом коригування нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Залишок на кінець звітної періоду визначається у такому порядку:

якщо сума залишку на початок періоду за графою 7 та сума оборотів за період за графою 7 разом більше суми оборотів за графою 6 або оборот за графою 7 більше підсумку суми залишку на початок періоду за графою 6 та суми оборотів за період за графою 6, то сума оборотів за період за графою 7 збільшується на суму залишку на початок періоду за графою 7 або зменшується на суму залишку на початок періоду за графою 6 та зменшується на суму оборотів за графою 6 і зазначається у графі 7;

якщо сума залишку на початок періоду за графою 6 та сума оборотів за період за графою 6 разом більше суми оборотів за графою 7 або оборот за графою 6 більше підсумку суми залишку на початок періоду за графою 7 та суми оборотів за період за графою 7, то сума оборотів за період за графою 6 збільшується на суму залишку на початок періоду за графою 6 або зменшується на суму залишку на початок періоду за графою 7 та зменшується на суму оборотів за графою 7 і зазначається у графі 6.

Залишок на кінець періоду за графою 7 або за графою 6 у дужках переноситься у рядок 350 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.3. Графи 8 і 9 призначені для відображення інформації про операції щодо руху коштів цільового фінансування (в тому числі отриманої гуманітарної допомоги, субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо) та коштів, що не перераховані до бюджету при застосуванні ставки податку на прибуток нуль відсотків.

У графі 8 наводяться суми за операціями з використання коштів цільового фінансування за певними напрямками, а також повернення невикористаних сум. У графі 9 наводиться збільшення за рахунок надходження субсидій, асигнувань з бюджету та позабюджетних фондів, цільових внесків фізичних та юридичних осіб та інших джерел, у тому числі суми коштів, що не перераховані до бюджету при застосуванні ставки податку на прибуток нуль відсотків.

Суми використаних протягом звітної періоду коштів цільового фінансування, які визнаються доходами залежно від напрямів їх витрачання, відносяться до інших доходів та відображаються у графі 10 Журналу 3-мс.

Порядок відображення цільового фінансування визначено пунктами 16–19 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 14.12.99 за № 860/4153 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 15).

Залишок на кінець звітної періоду за графою 9 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 9 збільшується на суму оборотів за період за графою 9 і зменшується на суму оборотів за період за графою 8.

Залишок на кінець періоду за графою 9 переноситься у рядок 430 «Цільове фінансування» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.4. Графи 10 і 11 призначені для відображення інформації про операції щодо довгострокових зобов'язань (заборгованість, яка не підлягає погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу), зокрема розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами в інших осіб, які не є поточними зобов'язаннями, а також розрахунків з постачальниками,

підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточними зобов'язаннями, розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди, розрахунків з іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточними зобов'язаннями.

У графі 10 наводяться суми за операціями з погашення довгострокової заборгованості, а у графі 11 – суми за операціями щодо збільшення довгострокових зобов'язань.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 11 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 11 збільшується на суму оборотів за період за графою 11 і зменшується на суму оборотів за період за графою 10.

Залишок на кінець періоду за графою 11 переноситься у рядок 480 «Довгострокові зобов'язання» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.5. Графи 12 і 13 призначені для відображення інформації про операції щодо короткострокових кредитів банку (заборгованість, яка підлягає погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу), зокрема розрахунків у національній та іноземній валютах за кредитами банків. У графі 12 наводяться суми за операціями з погашення короткострокових кредитів банку. У графі 13 наводяться суми за операціями з отримання короткострокових кредитів банків та суми щодо частини кредитів банків, які утворилися як довгострокові, але у зв'язку з тим, що з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців, переведені до складу короткострокових кредитів.

Зобов'язання за кредитами банків наводяться з урахуванням належної до сплати суми процентів за їх користування на кінець звітного періоду.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 13 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 13 збільшується на суму оборотів за період за графою 13 і зменшується на суму оборотів за період за графою 12.

Залишок на кінець періоду за графою 12 переноситься у рядок 500 «Короткострокові кредити банків» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.6. Графи 14 і 15 призначені для відображення інформації про операції щодо кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками і підрядниками, зокрема заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (включаючи заборгованість, забезпечену векселями), заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки за надлишок товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх оприбуткуванні. У цих графах також відображається інформація про отримані аванси постачальниками і підрядниками як передоплата за товари, роботи, послуги. У графі 14 наводяться суми за операціями з погашення (сплати) та списання заборгованості. У графі 15 наводяться суми заборгованості постачальникам і підрядникам за товари, виконані роботи, надані послуги тощо.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 15 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 15 збільшується на суму оборотів за період за графою 15 і зменшується на суму оборотів за період за графою 14.

Залишок на кінець періоду за графою 15 переноситься у рядок 530 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.7. Графи 16 і 17 призначені для відображення інформації про операції за розрахунками за усіма видами платежів до бюджету. У графі 16 наводяться суми належних до відшкодування з бюджету податків, сплата нарахованих платежів до бюджету, їх списання тощо. У графі 17 наводяться суми нарахованих зобов'язань за податками та іншими платежами до бюджету.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 17 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 17 збільшується на суму оборотів за період за графою 17 і зменшується на суму оборотів за період за графою 16.

Якщо сума належних до відшкодування платежів з бюджету або переплати сум нарахованих податків і платежів перебільшує суму нарахованої заборгованості за розрахунками з бюджетом станом на кінець звітного періоду, то залишок на кінець звітного періоду за графою 16 визначається у такому порядку: сума обороту за період за графою 16 зменшується на суму обороту за період за графою 17 та залишок на початок періоду за графою 17.

Залишок на кінець періоду за графою 17 переноситься у рядок 550 «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом» графі 4 Балансу (форма № 1-мс), а за графою 16 переноситься у рядок 210 «Поточна дебіторська заборгованість» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.8. Графи 18 і 19 призначені для відображення інформації про операції за розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування (єдиний соціальний внесок), страхування майна підприємства, індивідуального страхування його працівників та іншими платежами. У графі 18 наводяться суми сплати нарахованого єдиного соціального внеску, їх списання тощо. У графі 19 наводяться суми нарахованих зобов'язань з єдиного соціального внеску.

Нарахована протягом звітного періоду сума єдиного соціального внеску залежно від робіт, які виконували працівники, відноситься до:

собівартості продукції (робіт, послуг) на суму виплат працівникам, зайнятим у виробництві товарів, виконанні робіт, наданні послуг, та відображається у графі 5 Журналу 4-мс;
інших витрат на суму виплат працівникам, зайнятим у здійсненні іншої діяльності, ліквідації надзвичайних подій, та відображається в одній з граф 12–14 Журналу 4-мс;
витрат, які зменшують фінансовий результат після оподаткування, на суму виплат працівникам, яка відповідно до податкового законодавства до витрат не відноситься, та відображається у графі 16 Журналу 4-мс.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 19 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 19 збільшується на суму оборотів за період за графою 19 і зменшується на суму оборотів за період за графою 18.

Якщо сума коштів, сплачених за розрахунками зі страхування, перебільшує суму нарахованої заборгованості за цими розрахунками станом на кінець звітної періоду, то залишок на кінець звітної періоду за графою 18 визначається у такому порядку: сума обороту за період за графою 18 зменшується на суму обороту за період за графою 19 та на суму залишку на початок періоду за графою 19.

Залишок на кінець періоду за графою 19 переноситься у рядок 570 «Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування» графі 4 Балансу (форма № 1-мс), а за графою 18 переноситься у рядок 210 «Поточна дебіторська заборгованість» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.9. Графи 20 і 21 призначені для відображення інформації про операції з нарахування і сплати основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги у разі тимчасової непрацездатності, матеріальної допомоги, відпускних та інших належних до нарахування працівникам виплат. У графі 20 наводяться суми виплат працівникам нарахованої заробітної плати, інших виплат, утримання податку з доходів фізичних осіб, єдиного соціального внеску, що утримується із заробітної плати працівників, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам. У графі 21 наводяться суми нарахованих працівникам виплат.

Нарахована протягом звітної періоду сума виплат залежно від робіт, які виконували працівники, відноситься до:

собівартості продукції (робіт, послуг) на суму виплат працівникам, зайнятим у виробництві товарів, виконанні робіт, наданні послуг, та відображається у графі 5 Журналу 4-мс;

інших витрат на суму виплат працівникам, зайнятим у здійсненні іншої діяльності, ліквідації надзвичайних подій, та відображається у одній з граф 12–14 Журналу 4-мс;

витрат, які зменшують податковий результат після оподаткування, на суму виплат працівникам, яка відповідно до податкового законодавства до витрат не відноситься, та відображається у графі 16 Журналу 4-мс.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 21 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 21 збільшується на суму оборотів за період за графою 21 і зменшується на суму оборотів за період за графою 20.

Якщо сума виплачених авансів або переплат працівникам перебільшує суму нарахованих виплат станом на кінець звітної періоду, то залишок на кінець звітної періоду за графою 20 визначається у такому порядку: сума обороту за період за графою 20 зменшується на суму обороту за період за графою 21 та на суму залишку на початок періоду за графою 21.

Залишок на кінець періоду за графою 21 переноситься у рядок 580 «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» графі 4 Балансу (форма № 1-мс), а за графою 20 переноситься у рядок 210 «Поточна дебіторська заборгованість» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.10. Графи 22 і 23 призначені для відображення інформації про операції щодо інших поточних зобов'язань, зокрема щодо одержаних авансів, заборгованості засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованості пов'язаним сторонам, валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами. У графі 22 наводяться суми сплати (списання) заборгованості, а у графі 23 – її нарахування.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 23 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 23 збільшується на суму оборотів за період за графою 23 і зменшується на суму оборотів за період за графою 22.

Залишок на кінець періоду за графою 23 переноситься у рядок 610 «Інші поточні зобов'язання» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

9. Для узагальнення інформації про доходи від усіх видів діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій призначений Журнал 3-мс.

9.1. Порядок формування інформації про доходи, принципи їх визнання і відображення наведено у Положенні (стандарті) 15 з урахуванням особливостей, визначених Положенням (стандартом) 25.

9.2. У графі 4 наводиться інформація про покупців та замовників (юридичних і фізичних осіб), яким реалізовано продукцію, товари, виконано роботи й надано послуги, зокрема їх найменування (ПІБ), номер договору або інша інформація, яка забезпечує ідентифікацію контрагента.

9.3. Графа 5 призначена для відображення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за реалізовану продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги протягом

звітнього періоду. У цій графі робиться відмітка про оплату (сума, номер і дата виписки банку, іншого розрахункового документа тощо) після її надходження. Інформація у цій графі відображається після здійснення основного запису про реалізацію продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг і визнання доходу у разі надходження оплати за ці активи від покупців, зазначених у графі 4, протягом звітнього періоду. Заборгованість за продукцією (товари), виконані роботи, надані послуги на кінець звітнього періоду визначається порівнянням інформації граф 5 і 6 за кожною позицією та загальною сумою переносяться у графу 12 Журналу 1-мс.

9.4. Графа 6 призначена для відображення інформації про доходи (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Отриманий дохід відображається загальною сумою (продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, обов'язкові платежі, включені у вартість реалізації) на підставі первинних документів, якими оформлено поставку продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг.

Сума обороту за звітний період за графою 6 переноситься у рядок 010 «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

9.5. Графи 7–9 призначені для відображення інформації про суми, що підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг), зазначеного у графі 6. У графі 7 наводиться інформація про вартість повернутих покупцем продукції (товарів), у графі 8 – суми непрямих податків і обов'язкових платежів, у графі 9 – інші вирахування, зокрема суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів і принципалів, суми наданих після дати реалізації знижок покупцям тощо.

Підсумок сум оборотів за звітний період за графами 7–9 переноситься у рядок 020 «Непрямі податки та інші вирахування з доходу» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

9.6. Графа 10 призначена для відображення інформації про доходи від інших видів діяльності. У цій графі наводяться суми доходу від оренди активів; доходу від курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; доходу від реалізації оборотних активів, дивідендів, відсотків, доходів від участі в капіталі та інших доходів, отриманих від фінансових інвестицій; доходу від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; інших доходів, а також сума доходів від надзвичайних подій.

Сума обороту за звітний період за графою 10 переноситься у рядок 040 «Інші доходи» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

9.7. Графа 11 призначена для узагальнення інформації про доходи, отримані за кожною операцією (сума загального доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зменшується на суму вирахувань з доходу, суми за іншими доходами наводяться без змін), та в цілому за звітний період. Підсумок графі 11 за звітний період має дорівнювати підсумку оборотів за графами 6 і 10, зменшеному на суми оборотів за графами 7–9, а також має відповідати рядку 070 «Разом чисті доходи» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

9.8. Графа 12 призначена для відображення інформації про суми, які не визнаються доходами відповідно до податкового законодавства та не відображені в інших графах цього Журналу.

Сума обороту за період за графою 12 за мінусом суми обороту за звітний період за графою 16 Журналу 4-мс переноситься у рядок 145 «Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс). Від'ємний результат наводиться у дужках.

10. Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), інші витрати, а також про фінансовий результат призначений Журнал 4-мс.

10.1. Порядок формування інформації про витрати, принципи їх визначення і відображення наведено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 за № 27/4248 (із змінами), з урахуванням особливостей, визначених Положенням (стандартом) 25.

10.2. У графі 4 наводиться вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, покупних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Записи здійснюються за кожною операцією з витрачання запасів. У кінці звітнього періоду підсумкова інформація про витрачені запаси переноситься у графу 11 Журналу 1-мс.

10.3. У графі 5 наводиться сума виплат працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Інформація переноситься узагальноною сумою, визначеною за даними Журналу 2-мс (шляхом вибірки відповідних сум з графі 21). Інформація про нарахований єдиний соціальний внесок переноситься узагальноною сумою, визначеною за даними Журналу 2-мс (шляхом вибірки відповідних сум з графі 19).

10.4. У графі 6 наводиться сума амортизації основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

Інформація переноситься узагальненою сумою, визначеною за даними Журналу 1-мс (шляхом вибірки відповідних сум з графі 6).

10.5. У графі 7 наводиться вартість послуг, отриманих від сторонніх підприємств і організацій. Інформація переноситься узагальненою сумою, визначеною за даними Журналу 2-мс (шляхом вибірки відповідних сум з графі 15).

10.6. У графі 8 наводяться інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема плата за оренду земельних і майнових паїв, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

10.7. У графі 10 наводиться сума коригування суми понесених витрат на суму зменшення залишку на кінець періоду (порівняно із залишком на початок періоду) незавершеного виробництва і готової продукції, яка визначається на підставі первинних документів, якими оформляється рух (придбання, виготовлення, передача в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) запасів, або за результатами інвентаризації на кінець звітного періоду. Залишок готової продукції оцінюється за ціною реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми очікуваного прибутку, а залишок незавершеного виробництва оцінюється за матеріальними витратами і витратами на оплату праці. Сума коригування визначається на кінець звітного періоду і відображається на підставі відповідного розрахунку у рядку «Обороти за період».

10.8. Графа 11 призначена для відображення собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), яка визначається шляхом вирахування з суми обороту за звітний період за графою 9 суми за графою 10.

Сума обороту за звітний період за графою 11 переноситься у рядок 080 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

10.9. Графи 12–14 призначені для відображення інформації щодо інших витрат діяльності, зокрема матеріальних витрат, витрат на оплату праці, нарахованого єдиного соціального внеску, амортизації, послуг, не пов'язаних з виробництвом продукції (товарів, робіт, послуг), собівартості реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів); сум списаних безнадійних боргів; втрат від курсових різниць; визнаних економічних санкцій; фінансових витрат; втрат від участі в капіталі; собівартості реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; належної до сплати за звітний період відповідно до законодавства суми податків і зборів, інших витрат, у тому числі – суми втрат від надзвичайних подій. Інформація про нараховані виплати працівникам, єдиний соціальний внесок, амортизацію, послуги, не пов'язані з виробництвом продукції (товарів, робіт, послуг), узагальненою сумою переноситься з Журналів 1-мс та 2-мс. У кінці звітного періоду підсумкова інформація про витрачені запаси при здійсненні інших видів діяльності переноситься у графу 11 Журналу 1-мс.

Сума оборотів за період за графами 12–14 переноситься у рядок 100 «Інші витрати» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

10.10. У графі 15 наводиться сума граф 11–14, яка має відповідати рядку 120 «Разом витрати» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

10.11. Графа 16 призначена для наведення сум, які не визнаються витратами відповідно до податкового законодавства та не відображені у складі витрат в інших графах.

III. Відомості обліку господарських операцій

1. Операції з надходження та вибуття необоротних активів: основних засобів, нематеріальних активів і фінансових інвестицій відображаються у Відомості 1.1-мс з перенесенням підсумкових результатів у графі 4 і 5 Журналу 1-мс. Відомість відкривається у тих звітних періодах, в яких відбуваються операції, внаслідок яких змінюється вартість зазначених необоротних активів. Якщо протягом звітного періоду таких операцій не було, а також вартість таких необоротних активів не змінилась, записи у графах 5 і 6 Журналу 1-мс здійснюються на підставі даних Відомості 1.1-мс за попередні звітні періоди. У Відомості 1.1-мс окремо групуються необоротні активи, що не підлягають амортизації відповідно до податкового законодавства.

1.1. У графі 2 наводиться перелік необоротних активів за кожною групою окремо у розрізі найменувань, щодо яких відбулися господарські операції (надійшли, вибули, змінили вартість).

1.2. У графах 3 і 4 наводиться інформація щодо вартості необоротних активів на початок звітного періоду, яка переноситься з Відомості 1.1-мс за останній звітний період, в якому змінювалась вартість відповідних необоротних активів, із зазначенням первісної вартості та ліквідаційної вартості.

1.3. У графах 5–10 наводиться інформація щодо надходження або збільшення вартості необоротних активів.

1.4. У графах 11–15 наводиться інформація щодо вибуття або зменшення вартості необоротних активів.

- 1.5. У графах 16 і 17 наводиться інформація щодо вартості необоротних активів на кінець звітної періоду із зазначенням первісної та ліквідаційної вартості.
2. Облік нарахування амортизації відображається у Відомості 1.2-мс з перенесенням підсумкових результатів у графі 6 і 7 Журналу 1-мс.
- 2.1. У графі 2 наводиться перелік всіх необоротних активів, які амортизуються, що переноситься з Відомості 1.2-мс за попередній період та з Відомості 1.1-мс щодо необоротних активів, які надійшли або змінили вартість. Нарахування амортизації необоротних активів, що надійшли, здійснюється з наступного місяця після їх надходження. У Відомості 1.2-мс окремо наводиться інформація щодо нарахованої амортизації необоротних активів, що не підлягають амортизації відповідно до податкового законодавства.
- 2.2. У графі 3 наводиться вартість, яка амортизується, на початок звітної періоду, що переноситься з графі 9 Відомості 1.2-мс за попередній період.
- 2.3. У графі 4 наводиться інформація щодо відсотка нарахованої амортизації (який визначається виходячи із застосовуваного методу нарахування амортизації і строку корисного використання) або зазначається, що амортизація нараховується за виробничим методом.
- 2.4. У графі 5 наводиться сума нарахованої амортизації, яка переноситься у графу 6 Журналу 1-мс.
- 2.5. У графах 6–8 відображається сума амортизації, яка включена до складу відповідних витрат.
- 2.6. У графі 9 наводиться вартість, яка амортизується, на кінець звітної періоду.
3. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками, з учасниками і підзвітними особами, з іншими кредиторами, з бюджетом відображається у Відомості 2.1-мс з перенесенням підсумкових результатів до Журналу 2-мс.
- 3.1. У графі 2 наводиться найменування суб'єкта підприємницької діяльності, з яким здійснюються розрахунки за придбані товари (роботи, послуги), перерахування передоплати постачальникам, отримання фінансової допомоги тощо, та державного органу (установи), з яким (якою) здійснюються розрахунки за податками, обов'язковими платежами, єдиним соціальним внеском.
- 3.2. У графах 3 і 4 наводиться заборгованість на початок періоду підприємству або підприємства за кожним контрагентом, яка сформована на кінець попереднього звітної періоду, з перенесенням інформації з граф 21 та 22 Відомості 2.1-мс відповідно за попередній період.
- 3.3. У графах 5–13 наводиться інформація щодо нарахованих зобов'язань, у тому числі у графі 5 наводиться дата виникнення зобов'язання та номер відповідного первинного документа, на підставі якого здійснюється операція, у графі 6 відображається вартість запасів, які отримані за кожним постачальником за звітний період, у графах 7–9 наводяться суми зобов'язань за виконані роботи й надані послуги з відображенням одночасного їх віднесення до відповідних витрат діяльності, у графах 10–12 наводиться інформація щодо зобов'язань з податків, обов'язкових платежів, єдиного соціального внеску та інших нарахованих зобов'язань.
- 3.4. У графах 14–20 відображається погашення зобов'язань. Записи у цих графах здійснюються за відповідними контрагентами у рядках, в яких відображено зобов'язання, що погашаються. Зокрема, у графах 14 і 15 наводиться інформація щодо дати погашення і номера відповідного первинного документа (виписки банку тощо), на підставі якого здійснюється ця операція, у графі 16 наводиться сума визнаної безнадійної заборгованості. Сума безнадійної заборгованості включається до складу інших доходів підприємства і наводиться у графі 10 Журналу 3-мс. У графах 17–19 відображається сплата податків, обов'язкових платежів, єдиного соціального внеску та іншої заборгованості, у тому числі сума повернення фінансової допомоги або суми, видані у підзвіт за звітний місяць.
- 3.5. У графах 21 і 22 відповідно наводиться заборгованість підприємству або підприємства за кожним контрагентом, яка сформована за результатами господарських операцій за звітний період. Залишок заборгованості за кожним контрагентом на кінець місяця розраховується у такому порядку: заборгованість підприємству (підприємства) на початок місяця збільшується (зменшується) на загальну суму нарахованих розрахунків (графа 13) і зменшується (збільшується) на загальну суму погашених розрахунків (графа 20).
4. Розрахунки з оплати праці (нарахування основної і додаткової заробітної плати, премії, допомоги у разі тимчасової непрацездатності тощо), за цивільно-правовими договорами та аліментами, за іншими виплатами відображаються у Відомості 2.2-мс з перенесенням підсумкових результатів до Журналу 2-мс та Журналу 4-мс.
- 4.1. Відомість 2.2-мс призначена для нарахування виплат працівникам (основна і додаткова заробітна плата, премії, надбавки, доплати та інші виплати, передбачені законодавством) за виконану роботу та відрахувань з виплат працівникам відповідно до чинного законодавства, зокрема податку з доходу фізичних осіб, єдиного соціального внеску, а також сум за виконавчими листами на користь різних підприємств і осіб та інше. Записи у Відомості 2.2-мс можуть здійснюватися за кожним працівником і кожним нарахуванням (авансу, основної суми заробітної плати, виплат з тимчасової непрацездатності тощо) або за кожним працівником резервуються декілька рядків, в які заносяться записи в міру здійснення господарських операцій.

4.2. Для обліку розрахунків з найманими працівниками і за договорами у графі 2 вказуються прізвище, ім'я, по батькові найманого працівника або фізичної особи. За кожною фізичною особою в окремому рядку протягом періоду відображається кожна операція з нарахування належних до виплати сум.

4.3. У графах 3 і 4 наводиться заборгованість на початок періоду підприємству або підприємства за кожним працівником, яка сформована на кінець попереднього звітного періоду та визначається за кожним працівником, з перенесенням інформації з граф 16 та 17 Відомості 2.2-мс відповідно за попередній період.

4.4. У графах 5–9 наводяться суми нарахованих виплат працівникам (премій, надбавок, матеріальної допомоги), суми відпускних, виплат з тимчасової непрацездатності, що нараховуються за рахунок підприємства, індексації оплати праці та інших видів доходів найманим працівникам або фізичним особам за цивільно-правовими договорами за звітний період.

4.5. У графі 10 наводиться інформація про нараховані відповідно до законодавства зобов'язання за єдиним соціальним внеском на виплати працівникам і переноситься у графу 10 Відомості 2.1-мс.

4.6. У графах 11–15 наводиться інформація про погашення зобов'язань перед працівниками (сума перерахованих або виданих грошових коштів, інші негрошові розрахунки), суми виплачених авансів, які попередньо не нараховувались, та утримань з доходів фізичних осіб відповідно до законодавства (податку з доходів фізичних осіб, єдиного соціального внеску), інші види утримань (аліменти або утримання за рішенням суду) при нарахуванні заробітної плати (інших доходів). Записи здійснюються за відповідними сумами нарахувань, здійснених протягом звітного періоду, зазначеними у графах 5–10, або за новою позицією у разі виплати раніше не нарахованих виплат.

4.7. У графах 16 і 17 наводиться заборгованість працівників перед підприємством або підприємства перед працівниками за кожною фізичною особою, що сформована за результатами господарських операцій за звітний період. Залишок заборгованості на кінець періоду розраховується у такому порядку: заборгованість підприємства перед працівниками (працівників перед підприємством) на початок періоду збільшується (зменшується) на загальну суму нарахованих розрахунків і зменшується (збільшується) на загальну суму погашених розрахунків.

5. Облік витрат на ремонт та поліпшення основних засобів відображається у Відомості 4.1-мс з перенесенням результатів до Журналу 4-мс.

5.1. У графі 2 наводиться найменування об'єктів основних засобів, які протягом звітного періоду ремонтувалися, модернізувалися, поліпшувалися.

5.2. У рядку «Разом» за графою 3 наводиться балансова (залишкова) вартість всіх груп основних засобів на початок періоду, які амортизуються.

5.3. У графі 4 наводиться сума витрат на ремонт та поліпшення основних засобів.

5.4. У графах 5–8 наводиться сума, що відноситься до відповідних витрат звітного періоду.

5.5. У графі 9 наводиться сума, що відноситься на збільшення балансової вартості певних основних засобів, зокрема, якщо сума витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші види поліпшення перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що амортизуються, на початок періоду.

**Директор Департаменту
податкової, митної політики,
доходів, адміністрування платежів
та методології бухгалтерського обліку**

М. О. Чмерук

ДОДАТКИ ДО ТЕМИ 8 «БАЛАНСОВЕ УЗАГАЛЬНЕННЯ»

Додаток
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 2 "Баланс"

Підприємство _____ Територія _____ Форма власності _____ Орган державного управління _____ Галузь _____ Вид економічної діяльності _____ Одиниця виміру: тис. грн. _____ Адреса _____	Дата (рік, місяць, число) _____ за ЄДРПОУ _____ за КОАТУУ _____ за КФВ _____ за СПОДУ _____ за ЗКГНГ _____ за КВЕД _____ Контрольна сума _____	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2">КОДИ</th> </tr> <tr> <td style="width: 20px;">01</td> <td style="width: 20px;"></td> </tr> <tr><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td></tr> </table>	КОДИ		01															
КОДИ																				
01																				

Баланс

Форма № 1

на _____ 20__ р.

Код за ДКУД 1801001

АКТИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	010		
первісна вартість	011		
накопичена амортизація	012		
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
залишкова вартість	030		
первісна вартість	031		
знос	032		
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість	035		
первісна вартість	036		
накопичена амортизація	037		
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040		
інші фінансові інвестиції	045		
Довгострокова дебіторська заборгованість	050		

<i>Справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості</i>	055		
<i>Первісна вартість інвестиційної нерухомості</i>	056		
<i>Знос інвестиційної нерухомості</i>	057		
Відстрочені податкові активи	060		
Гудвіл	065		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080		
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100		
Поточні біологічні активи	110		
Незавершене виробництво	120		
Готова продукція	130		
Товари	140		
Векселі одержані	150		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160		
первісна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162		
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170		
за виданими авансами	180		
з нарахованих доходів	190		
із внутрішніх розрахунків	200		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230		
у т. ч. в касі	231		
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
III. Витрати майбутніх періодів	270		
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275		
БАЛАНС	280		

ПАСИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300		
Пайовий капітал	310		
Додатковий вкладений капітал	320		
Інший додатковий капітал	330		
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		
Неоплачений капітал	360	()	()

Вилучений капітал	370	()	()
Усього за розділом I	380		
II. Забезпечення таких витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400		
Інші забезпечення	410		
Сума страхових резервів	415		
Сума часток перестраховиків у страхових резервах	416		
<i>Залишок сформованого призового фонду, що підлягає виплаті переможцям лотереї</i>	417		
<i>Залишок сформованого резерву на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї</i>	418		
Цільове фінансування	420		
Усього за розділом II	430		
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440		
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450		
Відстрочені податкові зобов'язання	460		
Інші довгострокові зобов'язання	470		
Усього за розділом III	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Векселі видані	520		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540		
з бюджетом	550		
з позабюджетних платежів	560		
зі страхування	570		
з оплати праці	580		
з учасниками	590		
із внутрішніх розрахунків	600		
<i>Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу</i>	605		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
V. Доходи майбутніх періодів			
	630		
БАЛАНС	640		

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

Курсивом позначені вписувані рядки

Додаток
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25
«Фінансовий звіт суб'єкта
малого підприємства»

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємства

		КОДИ		
		01		
Підприємство _____	Дата (рік, місяць, число)			
Територія _____	за ЄДРПОУ			
Форма власності _____	за КОАТУУ			
Орган державного управління _____	за КФВ			
Галузь _____	за СПОДУ			
Вид економічної діяльності _____	за ЗКГНГ			
Середньооблікова чисельність _____	за КВЕД			
Одиниця виміру: тис. грн. _____	Контрольна сума			
Адреса _____				

Баланс

Форма № 1-м

на _____ 20 р.

Код за ДКУД 1801006

АКТИВ	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<i>I. Необоротні активи</i>			
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
залишкова вартість	030		
первісна вартість	031		
знос	032	()	()
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість	035		
первісна вартість	036		
накопичена амортизація	037	()	()
Довгострокові фінансові інвестиції	040		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080		
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100		
Поточні біологічні активи	110		
Готова продукція	130		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160		
первісна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162	()	()
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	170		

Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230		
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
III. Витрати майбутніх періодів	270		
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275		
БАЛАНС	280		

ПАСИВ	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<i>I. Власний капітал</i>			
Статутний капітал	300		
Додатковий капітал	320		
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		
Неоплачений капітал	360	()	()
Усього за розділом I	380		
II. Забезпечення таких витрат і цільове фінансування	430		
III. Довгострокові зобов'язання	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з бюджетом	550		
зі страхування	570		
з оплати праці	580		
<i>Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу</i>	<i>605</i>		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
V. Доходи майбутніх періодів	630		
БАЛАНС	640		

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та Інтернет-ресурсів

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
2. Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18 березня 2004 року № 1629-IV // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
3. Закон України „Про ціни та ціноутворення” від 3.12.90 р. № 507-XII, зі змінами та доповненнями.
4. Постанова Кабінету Міністрів України “Про концепцію побудови національної статистики України та Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики” // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
5. Постанова Кабінету Міністрів України “Про внесення змін і доповнень до державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики” // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
6. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // <http://zakon.rada.gov.ua>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. № 87, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 21.06.99р. під №391/3684 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13. – С. 3-5.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99р., №87. – К., 1999.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87, <http://www.minfin.gov.ua>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух

грошових коштів», наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87, <http://minfin.gov.ua>.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», затверджений наказом МФУ від 31.03.99р. №87.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99р. №137, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 21.06.99р. за №392/3685 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13. – С. 24-25.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби". Затв. наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р., № 92. Зареєстровано Міністерством юстиції України 18 травня 2000р., № 288/4509 (із змінами та доповненнями). – К., 2000.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи". Затв. наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р., № 242. Зареєстровано Міністерством юстиції України 2 листопада 1999 р., № 750/4043 (із змінами та доповненнями). – К., 1999.

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99р., №246.

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 08.10.99р., №237.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.01.00р. №20.

18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 "Фінансові інструменти". Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001р., № 559. Зареєстровано Міністерством юстиції України 19 грудня 2001р., № 1050/6241 (із змінами та доповненнями). – К., 2001.

19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Доходи”. Наказ Мінфіну України від 29.11.99р. №290.
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99р., №318.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств". Затв. наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р., № 163 (із змінами та доповненнями). – К., 1999.
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2001 року № 39, <http://minfin.gov.ua>.
23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 «Платіж на основі акцій» Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2008 р., № 1577. – К., 2008.
24. Положення про ведення касових операцій у національній валюті України. Затверджено постановою Правління НБУ №637 від 15.12.2004р. [//http://www.it-business.com.ua/documents](http://www.it-business.com.ua/documents).
25. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. // <http://www.nibu.factor.ua/info/>
26. Порядок виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку. Затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 283 від 19.04.93 р. [//http://search.ligazakon.ua/](http://search.ligazakon.ua/)
27. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 253 від 09.10.95 р. // <http://zakon.nau.ua/>
28. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 352 від 29.12.95 р. // <http://zakon.nau.ua/>
29. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 51 від 15.02.96 р. // <http://zakon.nau.ua/>
30. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України №67 від 11.03.96 р. // <http://zakon.nau.ua/>

31. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 144 від 22.05.96 р. // <http://zakon.nau.ua/>
32. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 145 від 22.05.96 р. // <http://zakon.nau.ua/>
33. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 193 від 21.06.96 р. // <http://zakon.nau.ua/>
34. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
35. Податковий кодекс України // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 46 (ч.1-2). – 240с.
36. Указ Президента України “Про заходи щодо поліпшення роботи органів державної статистики” // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
37. Указ Президента України “Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку і статистики” // <http://uazakon.com/document/tpart13/isx13563.htm>
38. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. – 12-е изд. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2011. – 397 с.
39. Базась М.Ф., Базась Є.Ф., Матюха М.М. Основи бухгалтерського (фінансового) та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку: Навчальний посібник / М.Ф. Базась, Є.Ф. Базась, Матюха М.М. / – К.: МАУП, 2006. – 182с.
40. Бардаш С.В. Інвентаризація на підприємствах: питання методології і практики (на прикладі підприємств роздрібної торгівлі Житомирської області): Автореферат дисертації. – Київ. держ. торг.-екон. ун-т. – К., 2000. – 18 с. // <http://www.lib.ua-ru.net>.
41. Бухгалтерский учет / под ред. П.С. Безруких. – М.: Высшая школа, 1999. – 563 с.

42. Бессонова Г.П. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / Приазовський держ. технічний ун-т. – Маріуполь: Рената, 2004. – 100 с.
43. Білоус О.С., Гуцайлюк Л.О., Єленчук С.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. – Т.: Стародубець, 2005. – 356с.
44. Білоусько В.С., Беленкова М.І. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / За ред. В.С. Білоусько // Харьк. нац. аграр. ун-т ім. В.В.Докучаєва. – Х., 2006. – 423 с.
45. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: 2000. – 692с.
46. Бондаренко Н.М. Облікова політика підприємства Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». Вип. 4(3), 2010. – С. 23-24.
47. Бутинець Т.А. Принципи господарського контролю: суперечності поглядів // Вісник ЖДТУ №1(47) // <http://www.nbuu.gov.ua>.
48. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів ВНЗів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 440 с.
49. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики: У 2т. / За ред. А.М. Коваленко. – Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2010. – Т.1 – 656 с.
50. Бухгалтерський облік в Україні: нормативна та методична база: Навчальний посібник / Укладачі: Г.О. Партин, А.Г. Загородній, Л.М. Пилипенко. – Львів: “Магнолія плюс”, 2006. – 264с.
51. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії. Навчально-практичний посібник / Під заг. ред. Сопко В.В. – ТОВ «Видавничий Дім «Професіонал» К, 2004. – 180 с.
52. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Галенко та ін. – К.: КНЕУ, 2002. – 370 с. // <http://ukrkniga.org.ua>.

53. Бухгалтерський облік у галузях економіки / За ред. В.Б. Захожая і М.Ф. Базася. – К.: МАУП, 2005. – http://chitalka.info/ou_01/ou_01index.htm

54. Бухгалтерский учет: изобретение умных или открытие вдумчивых [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-1252>. – Назва з екрану.

55. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / За заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2009. – 912 с. <http://dt-kt.net>.

56. Васюта-Беркут О. І. та інші. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська; За заг. ред. В.Б. Захожая. – 2-ге вид., стереотип. – К.: МАУП, 2003. – 176 с.: іл. – Бібліогр.: с. 170.

57. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. для студ. / Под ред. М.А. Вахрушиной. – 2-е изд. – М.: Омега-Л., 2011. – 568 с.

58. Войтенко Т. Облікова політика-2010: головне / Податки та бухгалтерський облік, 2011. – № 1-2.

59. Вещунова Н.Л, Неелова Н.В. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. – 6 изд. – Ростов-на-Дону: ФЕНИКС, 2009. – 112 с.

60. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія /С.Ф. Голов/. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

61. Голов С. Международные стандарты финансовой отчетности: изменения и распространение // Бухгалтерский учет и аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 43-54.

62. Голов С.Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практич. посіб. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.

63. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник / С. Голов, В.М. Костюченко. – Київ: Лібра, 2004. – 880 с.
64. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: А.С.К., 2005. – 266 с.
65. Гусак Л.В. Особливості проведення інвентаризації на підприємстві: логістичний підхід // Вісник ЖДТУ №4 (54). // <http://www.nbuuv.gov.ua>.
66. Деречин В.В., Кізим Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / За ред. Деречина В.В. / – К.: Центр навч. літератури, 2006. – 352 с.
67. Економічна енциклопедія // slovo.org.ua.
68. Енциклопедичний словник економіки та права // mirslivare.com.
69. Жадько К.С., Семенюта В.В., Олійник Л.Ш. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях: Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 112 с.
70. Житний П.Є., Афанас'єва І.І. Фактори впливу на формування облікової політики торгово-виробничих підприємств / Вісник ЖДТУ – Економічні науки. – № 1 (51).
71. Жук В.М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні [Електронний ресурс] / В.М. Жук // Фінанси України. – 2009. – № 7. – с.100-113. – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fu/2009_7/pdf/ZHUK.pdf
72. Загородній А.Г., Партин Г.О., Пилипенко Л.М. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: Підручник. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2009. – 422 с.
73. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб., 4-те вид., випр. – К.: Знання-Прес, 2008. – 348 с.
74. Інвентаризація активів і зобов'язань. Електронний журнал Аверс-Бухгалтерія.

75. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків. Наказ Міністерства фінансів України №69 від 11.08.94 р. // <http://zakon.nau.ua/>

76. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 // <http://dtk.com.ua/show/2cid06881.html>

77. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології в обліку. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

78. Копилов В.А., Ловінська Л.Г. Організаційні засади національної системи бухгалтерського обліку в Україні / В.А. Копилов, Л.Г. Ловінська // Методичні аспекти аналітичних досліджень. – Економіка і прогнозування. – 2007. – № 2. – С. 127-137.

79. Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку: Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.

80. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

81. Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: «Все про бухгалтерський облік», 1999. – с. 288.

82. Ластовецький В.О. Бухгалтерський облік виробництва і калькулювання собівартості продукції: Практичний посібник. – Чернівці: б/в, 2005. – 236 с.

1. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури. – 2008. – 608 с.

83. Лишиленко А.В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2008. – 238 с.

84. Максимова В.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні: синергетичний підхід // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник

наукових праць. – Випуск 250: В 9 т. – Т. IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. – 288 с.

85. Максимова В.Ф., Артюх О.В. Функціональна інтеграція облікових підсистем на цільовій основі // Економічний аналіз: Збірник наукових праць ТНЕУ. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – С. 299-304.

86. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних заходів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 476 с.

87. Малюга Н.М. Основи інвентаризації в бухгалтерському обліку // <http://www.confcontact.com>.

88. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности. Утверждены Приказом Министерства промышленной политики Украины от 09.07.2007 г., № 373. – К., 2007.

89. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356.

90. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2011 № 720.

91. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 [Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова]. – К.: ФПБАУ, 2005. – 1ч. – 1304 с.; II ч. – 1232 с.

92. Міжнародні стандарти фінансової звітності: видані станом на 1 січня 2009 р.: Пер. з англ. / За ред. С. Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. – Т. 1. – 2009. – 1592 с.; Т. 2. – 2009. – 3254 с.

93. Наказ МФУ від 29.11.2000р. №302 «Про Примітки до річної фінансової звітності».

94. Облікова політика: навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловска та інші; за ред. Г.М. Давидова. – К.: Знання, 2010. – 479 с.

95. Облікова політика сільськогосподарських підприємств (за ред. В.Ю. Фабіанської) // Економіка АПК, 2006. – №12. – С. 105.
96. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
97. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 // <http://dtkr.com.ua/show/2cid06880.html>
98. Поленова С.Н., Юдина Л.Н. Теория бухгалтерского учета. – М.: Дашков и К, 2006. – 428 с.
99. Полещук Т.А. Международные стандарты бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Режим доступа до навчального посібника: http://abc.vvsu.ru/Books/u_m_stand/page0007.asp#xex8 – Назва з екрану.
100. Рогозян Л.С., Вахлакова В.В. Ревізія і контроль: Навч. посібн. – Алчевськ: ДонДТУ, 2008. – 209 с. // <http://www.ukr.vipreshebnik.ru>.
101. Русалева Л.А., Богаченко В. М. Теория бухгалтерского учета: Учебник. 6-е изд. – Ростов-на-Дону: ФЕНИКС, 2008. – 416 с.
102. Словник Ушакова // dic.academic.ru.
103. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет – веселая наука. Сборник статей. – М.: ООО «1С-Публишинг», 2011. – 638 с.
104. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638с.
105. Соколов Я.В. Инвентаризация: история и современность // <http://www.buh.ru>.
106. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
107. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

108. Сопко Т.М. Організація обліку: [навч. пос.] / Т.М. Сопко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.
109. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р // http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=86024&cat_id=83018.
110. Сук П. Облікова політика підприємства / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 1. – С. 2-4.
111. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. / За ред. В.С. Білоуська. – 4-те вид.– Х.: Харк. нац. аграр. ун-т ім. В. В. Докучаєва, 2007. – 423 с.
112. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / О.І. Васюта-Беркут, Г.Ф. Шепітко, Н.О. Ромашевська; За заг. ред. В.Б. Захожая. – 2-ге вид., стереотип. – К.: МАУП, 2003. – 176 с.
113. Ткаченко Н.М. Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку та звітності в умовах інтеграції України у світове співтовариство / Н.М. Ткаченко // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету: Кам'янець-Подільський. 2009. – Вип. 17. – Т. 2. – С. 51-53.
114. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.
115. Шер І. Ф. Бухгалтерія і баланс. – М., 1925. – С. 16.
116. Шпакова Л.В., Барулина Е.В. Как пользоваться МСФО. – М.: Альфа-Пресс, 2006. – 126 с.
117. Чабанова Н. Організація бухгалтерського обліку / Н. Чабанова, Т. Упир, В. Упир. – Х.: Фактор, 2008. – 480 с.
118. Яковенко М.Е., Прокофьева В.Ю. Теория бухгалтерского учета: Учебн. пособие для вузов. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 304 с.

119. Ярова О.А. Удосконалення порядку проведення інвентаризації на підприємстві // <http://www.rusnauka.com>.
120. <http://www.buh.ru/document-1252>. – Бухгалтерский учет: зобретение умных или открытие вдумчивых [Електронний ресурс]. – Назва з екрану.
121. <http://www.dtk.com.ua> – сайт бухгалтерского еженедельника «Дебет-Кредит».
122. <http://nauchim.org.ua/uchebnaja-literatura/bukhgalterskijj-uchet/206-teoriya-buxgalterskogo-obliku-shvec-vg.html>
123. http://fictionbook.ru/author/yuliya_anatolevna_daraeva/teoriya_buhgalterskogo_ucheta/read_online.html?page=1
124. http://pidruchniki.com.ua/14860110/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/
125. http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408 – офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України, на якому викладені тексти Міжнародних стандартів фінансової звітності.
126. <http://www.nau.com.ua> – сайт нормативно-правових актів на якому викладені тексти національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
127. <http://www.iasb.org> – сайт Комітету з міжнародних стандартів фінансової звітності (КМСФЗ).
128. <http://www.iasplus.com> – сайт коментарів МСФЗ англійською мовою.

Навчальне видання

Максімова Валентина Федорівна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Підручник

Редактор
Технічний редактор
Коректор Ковальова А.

Підп. до друку Формат 60x84/16. Папір офс. Офс. друк. Ум. друк. арк. 28,5. Обл.-
вид. арк.332 с.
Тираж 100 пр. Замовлення

Друкарня Атлант” ВОІ СОІУ
65029 м.Одеса, Ольгіївський узвіз,8.
тел. 728-45-71, e-mail: ev_atlant@mail/ru

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру ДК № 23179617