

~~657~~  
T-33

# Теорія бухгалтерського обліку

Калашникова И. П. СФПК 1  
339



Міністерство освіти і науки України  
Одеський державний економічний університет

# Теорія бухгалтерського обліку

За редакцією професора Б.І.Валуєва

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України  
як навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей*



Одесса  
«Принт Мастер»  
2001

УДК 657

ББК 65.052я 73

Т 33

**Рецензенти:** доктор економічних наук, професор М.П.Сердюк  
(Одеський державний морський університет)  
доктор економічних наук, професор В.Г.Швець  
(Київський національний університет  
ім. Тараса Шевченка)

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України як  
навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей

**Т 33 Теорія бухгалтерського обліку:** Навчальний посібник /  
За ред. проф. Б.І.Валуєва. – Одеса: ОДЕУ; «Принт Майстер»,  
2001. – 256 с.

У навчальному посібнику викладені основи теорії бухгалтерсько-  
го обліку, виходячи з сучасних тенденцій його розвитку. Відповідні  
розділи висвітлено згідно з прийнятими в Україні національними стан-  
дартами обліку і новим Планом рахунків.

Розраховано на студентів вищих навчальних закладів 3-го та 4-го  
рівнів акредитації та слухачів інститутів і факультетів післядиплом-  
ного навчання.

Перевірено  
бібліотечного ф.

339  
Одеський державний  
економічний університет.  
УЧБОВИЙ ФОНД

© Колектив авторів, 2001.

© ТОВ «Альянс», 2001.

© МПП «Принт Майстер», 2001.

ISBN 966-7387-32-1

## ВІД АВТОРІВ

Господарський і, зокрема, бухгалтерський облік займає важливе місце  
в управлінні суспільним виробництвом. Економічна інформація, що в  
ньому створюється, забезпечує життєдіяльність функцій планування,  
контролю, економічного аналізу і в цьому своєму значенні визначає  
цілеспрямованість і можливості розвитку суспільного управлінського  
процесу.

У системі знань, яка формує бухгалтерську спеціальність, особлива  
роль належить загальній теорії обліку. Вона є початковою дисципліною,  
що дає базові знання бухгалтерського обліку, і на цій основі дозволяє  
фахівцю досить швидко адаптуватися до особливостей облікової роботи  
в будь-якій галузі народного господарства.

Навчальний посібник відповідає програмі курсу «Теорія бухгалтерсь-  
кого обліку» і містить системне викладення основних теоретичних по-  
ложень, виходячи з сучасних тенденцій розвитку вітчизняного бухгал-  
терського обліку. Відповідні розділи посібника викладено згідно з прий-  
нятими в Україні національними стандартами і новим Планом рахунків  
бухгалтерського обліку.

Автори прагнули зосередити увагу студентів на основних, найбільш  
важливих питаннях курсу, зробити матеріал компактним, не переванта-  
женням багаточисельними подробицями, що мають другорядне значення  
і певним чином ускладнюють опановування ключових теоретичних по-  
ложень.

Навчальний посібник підготовлено колективом викладачів кафедри  
бухгалтерського обліку і аудиту ОДЕУ. Авторами окремих розділів є:

- |   |  |
|---|--|
| 1 – д.е.н., професор Б.І.Валуєв,        | 6.1–6.3 – к.е.н., доцент Степова Т.Г.,   |
| 2 – к.е.н., доцент Лоханова Н.О.,       | 6.4–6.6 – викладач Макеева О.В.,         |
| 3 – викладач Кубік В.Д.,                | 7.1–7.2 – к.е.н., доцент Белінська О.В., |
| 4.1–4.4 – к.е.н., доцент Шерер І.А.,    | 7.3 – к.е.н., доцент Сафонова Т.О.,      |
| 4.5 – к.е.н., доцент Ілюхіна Н.П.,      | 8 – к.е.н., доцент Суварно Р.В.,         |
| 5.1–5.2 – викладач Самострол С.В.,      | 9 – к.е.н., доцент Зернов Є.Л. та        |
| 5.3 – к.е.н., доцент Суварно Р.В.,      | к.е.н., доцент Обнявко О.В.              |
| 5.4–5.5 – к.е.н., доцент Лоханова Н.О., |  |

# 1. ОБЛІК ЯК СКЛАДОВА ЧАСТИНА СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ

## 1.1. Господарський облік, його місце в суспільному виробництві

### Зміст і визначення господарського обліку

Суспільне виробництво являє собою соціально-економічну суперсистему, і для того, щоб вона ефективно функціонувала, треба постійно узгоджувати процеси, що відбуваються в її складових частинах — галузях народного господарства, регіонах, окремих підприємствах, установах тощо. Необхідна цілеспрямована координація зусиль на всіх рівнях управління народним господарством.

Така координація здійснюється системою управління, що являє собою сукупність організаційних структур, функцій, технічних засобів тощо і функціонує на основі економічної інформації. Залежно від функцій управління розрізняють нормативну, планову, облікову та аналітичну інформацію.

Облікова інформація характеризує фактичний стан економіки. На макроекономічному рівні з допомогою обліку створюється інформація, що розкриває сукупні процеси народногосподарського значення, на рівні окремо взятих підприємств вона відображує стан економічних об'єктів і ті зміни, які відбуваються в них у межах кругообігу капіталу в зв'язку з господарською діяльністю.

Формування капіталу, залучення у виробництво матеріальних і трудових ресурсів, виготовлення і збут продукції — всі ці процеси потребують систематичного, оперативного та поточного контролю і регулювання в інтересах досягнення підприємством кінцевих соціально-економічних цілей розвитку і збереження стійкості у ринковому середовищі. Ці функції можуть здійснюватись лише на основі облікової інформації.

Першою стадією господарського обліку є цілеспрямована **фіксація** фактів господарської діяльності на матеріальних інформаційних носіях. Вона передбачає, перш за все, творче осмислення фактів, кри-

тичне ставлення до них з боку облікового персоналу і є початковим кроком стеження за господарськими процесами. В процесі фіксації одержується головним чином якісна характеристика економічних об'єктів, яка дає змогу робити необхідні групування, спостереження і висновки відносно їхнього загального якісного стану.

Але сам факт фіксації господарської операції ще не вичерпує всіх інформаційних потреб управління. Якщо від постачальників надійшли матеріали, то зовсім замало знати лише про те, що вони одержані. Недостатня також інформація щодо конкретного надходження матеріалів. В цьому випадку потрібно знати, як мінімум, їх вагу, розміри тощо. Тому поруч із фіксацією господарський облік передбачає **вимірювання** кількісних характеристик господарських процесів та змін в об'єктах, що виникають у зв'язку з ними.

Якісна та кількісна характеристики фактів економічної діяльності — це дві сторони єдиного облікового процесу, його початкова стадія. Саме тут закладаються можливості подальшого **групування** інформації, яка міститься в первинних матеріальних носіях, за необхідними для управління ознаками, узагальнювання її, **передачі** проміжної і результативної інформації до центрів прийняття управлінських рішень і відповідальності. Ця інформація являє собою певні сукупності показників, які характеризують вже не окремо взяті факти господарської діяльності, а явища, що відбуваються в економіці підприємства.

На макроекономічному рівні відбувається узагальнення інформації у масштабі галузей народного господарства, регіонів, інших макросистем. На цьому рівні — це відповідні сукупності показників, що розкривають народногосподарські процеси, явища, тенденції, які мають місце в суспільному виробництві.

Таким чином, **стеження, вимірювання, групування фактів і явищ реальної діяльності та передача інформації, яка необхідна для управління суспільним виробництвом, складають зміст господарського обліку в загальному його розумінні.**



## **Виникнення та розвиток обліку, виділення окремих його видів**

Господарський облік – функція, що об'єктивно пригатаманна суспільному виробництву, його історія нараховує понад сім тисяч років. Уже на самій початковій стадії виникнення суспільства з'явилась необхідність ведення обліку основних господарських операцій, які були зв'язані з виробленням засобів існування та їх розподілом.

На перших стадіях цивілізації цей облік був тільки відображенням людської діяльності в розумі людини. І тільки тоді, коли люди змогли фіксувати дані про факти господарської діяльності на яких-небудь зовнішніх матеріальних носіях, стало можливим говорити про виникнення господарського обліку. Його початок був обумовлений потребами господарства. В той же самий час потреби розвитку обліку стимулювали розвиток людської цивілізації, бо існування обліку було можливим тільки в умовах наявності писемності та елементарної арифметики.

Виникнення і розповсюдження писемності і математики стало необхідною передумовою створення господарського обліку, а його широке використання в практиці привело до формування спеціальної професії – облікових працівників, більш того – в Єгипті і Месопотамії були організовані спеціальні школи для підготовки рахункових працівників.

Рахункові працівники заповнювали спеціальні документи, які зараз звуться **первинними документами, регістрами та звітами**. Матеріальними носіями облікових даних довгий час були папірус (Стародавній Єгипет), глиняні таблиці, черепки і платівки (Асирія і Вавілон), воскові таблички (Стародавній Рим).

Першими способами господарського обліку були: якісно однородні облікові сукупності (групи) – облікові рубрики, що в майбутньому одержали назву бухгалтерських рахунків; інвентаризація; контокорент – рахунок для взаємних розрахунків з якою-небудь особою.

Факти поточної господарської діяльності реєструвалися залежно від виду регістрів або шляхом **хронологічного** запису (Стародавній Єгипет), або **систематичного** (Асирія, Вавілон), або шляхом поєд-

нання цих двох видів запису (Стародавній Рим). Але незалежно від того, які носії облікової інформації використовувались, незалежно від переважності хронологічного чи систематичного запису, основна мета господарського обліку на протязі багатьох століть полягала в тому, щоб з максимальною можливістю повно і точно відображати в облікових регістрах коштовності як об'єкти господарськоо обліку.

Уже самі перші облікові працівники помітили, що речі, які складають об'єкт обліку, можуть мати як індивідуальні, так і родові ознаки, що дає змогу не тільки їх зареєструвати, але й зробити відповідні угруповання.

Виділення родових ознак з використанням штучно сконструйованих одиниць вимірювання привело кінець кінцем до створення спочатку двох систем: одну – для обліку майна, другу – для обліку розрахунків.

Тільки після того, як з'явився єдиний грошовий вимірник і стало можливим оцінювати усі види майна, тобто **вимірювати** з допомогою грошей усю різноманітність коштовностей, ці дві автономні системи рахунків були об'єднані в єдину систему, що була названа простою бухгалтерією.

Це була уже якісно нова система, бо вона встановлювала суцільну і систематичну реєстрацію фактів господарської діяльності. Центральну роль в ній стали грати особисті рахунки, завдяки яким і виник подвійний запис. У ньому було заложено таку ідею: кожне розрахункове відношення передбачає, окрім господаря, ще одну особу. Отже, порядок подвійного запису в особистих розрахунках склався в силу логічної необхідності сам по собі ще на перших кроках розвитку людського суспільства.

Такі облікові системи простежено на шляху формування господарського обліку: **перечетна** – складався тільки опис коштовностей (речей), що були у господарстві; **перечетна боргова** – окрім обліку речей вівся облік рахунків (ресконто) для виявлення стану розрахунків між окремими особами; **проста** – записи контролювались тільки шляхом співставлення зустрічних оборотів, які ще не становили єдиної замкнутої системи; **подвійна італійська** – уся реєстрація і підрахунки

контролювались системним шляхом за допомогою подвійного запису; **англійська** – контроль зміцнювався завдяки спеціальним прийомам, які були впроваджені в облік; **об'єднана подвійна та англійська** – передбачала комбінацію контрольних моментів цих двох попередніх систем; **російська троїчна** – якщо в італійській подвійній системі було тільки дві ознаки вірності (дебет і кредит), то в російській їх було дев'ятнадцять.

Не слід, однак, вважати, що ці системи виникали послідовно – одна за одною. Багато які процеси та явища виникали в господарському обліку одночасово, розвивалися паралельно і незалежно одне від одного, довгий час співіснували.

Сьогодні ми маємо якісно відмінну від них систему господарського обліку з принципово новими побудовами та інформаційними можливостями.

Зокрема, необхідність його активної участі в управлінні суспільним виробництвом обумовила виділення в цілісній системі господарського обліку трьох його видів – **оперативного, статистичного, бухгалтерського**. Вони охоплюють усе народне господарство і дають змогу здійснювати управління економічними процесами і явищами на всіх його рівнях.

### **Оперативний облік**

**Оперативний облік** ведеться в інтересах швидкого реагування на господарські операції та їх окремі групи. У даному випадку операція – це конкретна цілеспрямована дія, що відбувається в процесі господарської діяльності. Інформація оперативного обліку характеризує локальні операції та їх однорідні сукупності з необхідною докладністю, відображує ті якісні та кількісні характеристики, які є несуттєвими з точки зору статистичного і бухгалтерського видів обліку, а тому не знаходять у них відображення. **Інформація оперативного обліку спрямована на конкретні локальні акти господарської діяльності.** Її необхідність, строки створення та передачі для прийняття оперативних управлінських рішень завжди обмежені

в часі. Після завершення господарської операції така інформація втрачає своє самостійне значення.

В основному інформація охоплює три групи процесів, що становлять об'єкти оперативного управління:

1. Інформація про окремі елементи ще незавершених процесів і незакінчених господарських операцій, як правило, не міститься в бухгалтерському обліку, бо для нього вона не потрібна в принципі. Але в оперативному управлінні така інформація життєво необхідна, а в певних випадках має вирішувальне значення.

Наприклад, для оперативного управління виробництвом потрібні відомості про проходження виробів на окремих стадіях технологічного процесу, про обсяги виробництва за годину, зміну, добу і т.п. Бухгалтерський облік ця інформація не цікавить, оскільки записи про кількість виробленої продукції виконуються в реєстрах на підставі документів, за якими вона надійшла із цеху до складу.

2. Інформація про уже завершенні процеси і господарські операції локального характеру, такі наприклад, як одержання окремих партій матеріалів від постачальників, передача продукції із цеха до складу тощо, може бути поділена на дві частини. Одна, що стосується завершених процесів, вводиться із первинних документів у систему бухгалтерських узагальнень, відповідним чином трансформується і використовується вже у поточному управлінні. Мається на увазі первинна інформація стосовно надходження і вибуття основних засобів, запасів, грошових коштів, передання продукції із цехів до складу тощо.

Друга її частина взагалі не вводиться в систему бухгалтерського обліку, а в багатьох випадках не міститься у первинних документах. Це інформація про такі характеристики об'єктів, як розмір, конфігурація, колір, час використання окремих видів виробничого обладнання і таке інше. Вони мають дуже важливе, інколи вирішувальне значення в оперативному управлінні, але принципово не потрібні у бухгалтерських узагальненнях.

3. Інформація про сукупні процеси, які здійснюються на відповідних стадіях кругообігу капіталу і включають у себе всі однорідні

господарські операції, наприклад, виробництво продукції, її реалізацію, мало чим відрізняється від інформації другої групи. Як і в попередньому випадку, йдеться, по-перше, про інформаційні сукупності, що створюються в бухгалтерському обліку і можуть бути використані в оперативному управлінні, по-друге, – про інформаційні сукупності, які в ньому не створюються.

Отже, сутність оперативного обліку і корінна його відмінність від інших видів господарського обліку визначаються специфікою інформації, її підпорядкованістю цілям оперативного управління господарською діяльністю. В оперативному управлінні пріоритет, безумовно, належить оперативному обліку.

### **Статистичний облік**

У межах статистичного обліку, точніше сказати – статистики, створюється інформація, яка характеризує масові якісно однорідні явища, притаманні їм закономірності. На відміну від бухгалтерського обліку, в якому здійснюється суцільне відображення економічних об'єктів, статистичний облік може бути як суцільним, так і вибіркоvim. Він використовує для своїх узагальнень відомості бухгалтерського та оперативного обліку, а також проводить самостійні спостереження: переписи, статистичну, звітність тощо.

Головним чином статистична інформація використовується для управління великими народногосподарськими структурами – комплексними програмами, галузями народного господарства, регіонами, народним господарством у цілому.

У підприємствах статистичний облік ведеться за допомогою показників, що характеризують чисельний склад окремих категорій персоналу, використання робочого часу, продуктивність праці тощо.

### **Бухгалтерський облік**

Бухгалтерський облік – це система інформації про кругообіг капіталу в різних ланках народного господарства. На відміну від оперативного та статистичного видів обліку він суцільний і безперервний, охоплює процеси виробництва, обігу, розподілу і частко-

во – споживання суспільного продукту, розрахункові та кредитні відносини, основні та обігові засоби.

Інформація бухгалтерського обліку використовується частково в оперативному і повністю в поточному управлінні, в складанні фінансової і статистичної звітності. В поточному управлінні пріоритет належить бухгалтерському обліку.

Наступні принципи відзнаки дають підставу для поділення обліку на оперативний, статистичний, бухгалтерський.

Оперативний і статистичний облік охоплюють вибіркоvi процеси та явища. На відміну від них бухгалтерський облік має своїм об'єктом перш за все кожну окрему господарську операцію, яка пов'язана з кругообігом капіталу. Процеси кругообігу відображаються в ньому з допомогою таких, тільки йому притаманних способів, як замкнута система рахунків і подвійний запис, про котрі докладно мова буде йти у відповідному розділі.

Якщо в управлінні підприємством використовується переважно бухгалтерський облік, то в управлінні макроекономічними процесами на регіональному, галузевому і загальнодержавному рівні перевага вже надається обліку статистичному.

Статистичний і оперативний облік ведуть свої спостереження як у минулому, так і у теперішньому часі, бухгалтерський облік відображає кожне явище тільки у зв'язку з його минулим.

### **Інтеграційні процеси обліку**

Народногосподарський облік – складна інформаційна система, в якій здійснюється взаємодія, взаємопроникнення окремих його видів з метою забезпечення оперативного, поточного та стратегічного управління необхідною для цього інформацією.

В основі взаємодії лежать такі принципи напрямки, які визначають загальний підхід до інтеграції переважно двох видів обліку – оперативного й бухгалтерського:

І. Обидва види господарського обліку взаємодіють в оперативному і поточному управлінні економічною діяльністю підприємства. В одному випадку інформація оперативного обліку доповнюється бух-



галтерськими даними і це дає змогу створити цілісну систему інформації про стан справ на усіх рівнях оперативного управління з достатньою мірою докладності, вірогідності та оперативності.

2. Взаємодія досягається шляхом доповнювання інформації одного виду обліку відомостями другого, коли об'єкти, що відображуються в оперативному і бухгалтерському обліку не співпадають, і одноразового використання інформації як для оперативного управління, так і для бухгалтерських узагальнень, коли об'єкти співпадають.

3. Взаємодія засновується на принципі одноразової фіксації усієї первинної інформації на матеріальних і інших носіях і багаторазового використання проміжних і підсумкових показників в оперативному та поточному управлінні.

4. Рациональна система взаємодії обох видів обліку будується на засадах ущільнення інформації, під якою розуміється скорочення розмірності чисельних показників, визволення від уже непотрібної деталізації та якісних ознак, що втратили своє значення, а також інші скорочення відомостей оперативного обліку без зниження інформаційної цінності даних, що узагальнюються.

5. Взаємодія досягається шляхом взаємопроникнення елементів методу, що притаманні обома видам обліку, таких, як документація, оцінка, групування, звітність.

6. Взаємодія засновується на принципі створення облікової інформації в місцях прийняття управлінських рішень і передбачає таку організацію обліку, котра рационально сполучує його централізовану та децентралізовану форми і, таким чином, створює умови для досягнення одноразової фіксації первинної інформації, її ущільнення шляхом взаємопроникнення елементів методу тощо.

У системах, що засновані на широкому використанні комп'ютерних засобів обробки інформації, задача інтеграції оперативного і бухгалтерського видів обліку значно спрощується. Виникають об'єктивні передумови створення цілісної інформаційної системи обліку, яка здатна задовольняти потреби оперативного, поточного та стратегічного управління.

### **Фінансовий та управлінський облік**

Об'єктивна необхідність адаптації національної системи обліку до світових облікових систем обумовила його поділення на дві відносно автономні підсистеми – **на фінансовий та управлінський облік**. Вважається, що таке поділення насамперед пов'язано з інформаційними потребами різних користувачів.

Метою **фінансового обліку** є складання звітів, користувачами яких можуть бути власники акцій і кредитори, постачальники і покупці, представники податкових та інших державних служб і позабюджетних фондів, персонал підприємства. Їм потрібна інформація про майновий стан підприємства, яка дозволяє визначитися стосовно доцільності партнерства і подальшого розвитку співпраці, здійснювати контроль діяльності підприємства з боку державних органів, власників, кредиторів.

**Управлінський облік** – це система виявлення, вимірювання, групування інформації про діяльність підприємства для її використання внутрішніми структурами в плануванні, контролі, аналізі, регулюванні. У цьому своєму значенні він розглядається як складова частина цілісної системи управління і, таким чином, суттєво відрізняється від фінансового обліку, котрий, як вважають прихильники поділення обліку на ці два види, націлений на складання фінансової звітності.

В поєднанні **фінансовий та управлінський облік складають цілісну систему господарського обліку підприємства**, в який інтегруються три його види – оперативний, статистичний, бухгалтерський.

### **Вимірники, що застосовуються в обліку**

Існує і використовується в обліку **система вимірників**, яка дає змогу оцінювати об'єкти обліку – господарські процеси, ресурси і фінансові результати – за кількісними та якісними показниками. Економічні показники, відображуючи якісний зміст процесів та явищ, разом з цим визначають також їх кількісну характеристику. Кількісний підхід потребує **вимірювання** об'єктів обліку, яке є складовою частиною його процедури. Три групи

вимірників використовують у господарському обліку – натуральні, трудові, грошові.

**Натуральний вимірник** – це одиниці міри, довжини, ваги, обсягу, енергії, роботи. В них ведеться облік матеріальних коштовностей, енергії, виконаних робіт. Наприклад, промислові вироби частіше за все обліковуються в штуках, кілограмах, метрах, споживання електричної енергії – в кіловат-годинах, робота транспорту – в тоно-кілометрах. Використовуються також інші вимірники – кубічні метри, умовні банки консервів тощо.

Вони застосовуються в оперативному і бухгалтерському обліку лише до **однорідних** предметів, тому не можна підсумовувати кількісні показники різнорідних предметів, скажімо, кількість наявних тон борошна і цукру. Їх застосування є обов’язковою умовою контролю зберігання коштовностей, раціонального використання матеріальних ресурсів.

**Трудовий вимірник** застосовують для характеристики витрат праці в одиницях робочого часу – у днях, годинах, хвилинах. Він використовується у нормуванні праці на виконання різних робіт, визначенні продуктивності праці, нарахуванні заробітної плати тощо.

**Грошовий вимірник** у гривнях і копійках дозволяє узагальнювати і співвимірювати відповідні об’єкти обліку, що мають також натуральний та трудовий вимірники. За його допомогою визначають у грошовому виразі вартість сировини, матеріалів, палива, витрат, фінансових результатів тощо. В бухгалтерському обліку він застосовується як основний універсальний вимірник для одержання усіх синтетичних показників, використовується також в оперативному і статистичному обліку.

Кожен із розглянутих вимірників може застосовуватись як самостійно, так і в поєднанні з іншими, усе залежить від особливостей, що притаманні кожному об’єкту обліку.

### **Значення обліку в сучасних умовах життєдіяльності суспільства**

Здійснювати управління господарськими процесами можна тільки на основі інформації, що створюється в обсягах і у строки, які необхідні для прийняття рішень. Контроль, аналіз і планування спираються на облікові дані на всіх рівнях народного господарства, і це обумовлює місце господарського обліку в життєдіяльності суспільства, так би мовити, у широкому, принциповому його значенні.

Зростання значення господарського обліку в сучасних умовах виражається тим, що в ринковій економіці з різноманітними формами власності відбуваються складні процеси та явища, яких не могло бути в економіці минулого століття. Вони потребують якісно нових зусиль від системи управління в цілому і від обліку зокрема. Необхідно удосконалювати інформацію з метою створення можливостей більш глибокого проникнення у сутність процесів та явищ в інтересах подальшого розвитку суспільного виробництва.

В економіці посилюються криміногенні процеси і це пов’язано з необхідністю відвертання загроз економічній безпеці як на макроекономічному рівні, так і в основній ланці суспільного виробництва – в підприємствах, де безпосередньо відбуваються господарські процеси і використовуються ресурси. У зв’язку з цим, практично неможливо переоцінити значення обліку, особливо бухгалтерського, у вирішенні цієї гострої проблеми. Поєднання обліку з контролем створює достатні можливості своєчасно виявляти і регулювати відхилення, що знижують економічну стійкість підприємства, загрожують, таким чином, його безпеці.

### **1.2. Місце бухгалтерського обліку в управлінні підприємством**

#### **Бухгалтерський облік як інформаційна система**

У загальноприйнятому розумінні система являє собою сукупність елементів, які знаходяться у зв’язку і взаємодії, певним чином упорядковані і створюють цілісну єдність. Не є виключенням і бухгалтерський облік.

Він є штучно створеною інформаційною системою, економічною моделлю підприємства, що побудована відповідно до процесу кругообігу капіталу.

Системна цілісність бухгалтерського обліку визначається системною цілісністю підприємства. В організаційному відношенні воно являє собою сукупність структур – цехів, складів, відділів, служб, що взаємозалежать і взвемодіють в межах внутрішньовиробничого розподілу праці. Їм притаманні різноманітні системостворюючі властивості і можливості, які дозволяють реалізувати певні групи економічних цілей, що виникають перед ними в процесі розгортання, деталізації генеральної цілі функціонування підприємства.

В економічному відношенні підприємство – це сукупність засобів праці, матеріальних, трудових і грошових ресурсів, що безпосередньо використовуються в діяльності конкретних структур. Природно, загальні ресурси, витрати і результати підприємства як об'єкти бухгалтерського обліку складаються із ресурсів, витрат і результатів всіх його структур.

У концептуальному плані системна бухгалтерська інформаційна модель економічних об'єктів є адекватною внутрішньому складу самих об'єктів, тому в ній відповідно з окремими стадіями кругообігу капіталу чітко виділені такі підсистеми:

- облікова модель грошових коштів;
- облікова модель капітальних інвестицій;
- облікова модель засобів праці;
- облікова модель матеріальних ресурсів;
- облікова модель трудових ресурсів;
- облікова модель витрат виробництва та одержання продукції;
- облікова модель збуту продукції.

Ці інформаційні підсистеми будуються таким чином, що в них процеси і пов'язані з ними ресурси відображаються не взагалі, а з деталізацією їх за місцями виникнення, тобто стосовно відповідних організаційних структур.

У свою чергу кожна облікова модель містить детальну інформацію про економічні процеси, що відбуваються у відповідному відно-

сно відокремленому об'єкті – грошових коштах, засобах праці і т.д. Кінець кінцем, у моделях відображується кожна господарська операція, відомості про яку і є елементом інформаційної системи.

Така побудова системної бухгалтерської моделі дає змогу, з одного боку, відображати кожен окрему господарську операцію, з другого, – узагальнювати показники окремих операцій, створювати інформацію про сукупні економічні процеси.

В той же самий час бухгалтерський облік, якщо розглядати його з системних позицій, є частиною, підсистемою загальної інформаційної системи підприємства, яка об'єднує, з одного боку, нормативну, планову, облікову, контрольну, аналітичну та інші інформаційні підсистеми. Він являє собою одну із підсистем спостереження, реєстрації, групування і передачі інформації про факти господарської діяльності, що створена для управління нею.

### **Бухгалтерський облік як функція управління**

**Управління** – це система цілеспрямованого впливу на трудові колективи, а через них на матеріально-речові елементи виробництва з метою одержання результатів, заради яких було створено підприємство. І оскільки управління є системою впливу, остільки усі процедури, операції, заходи та інші дії, що в цілому складають зміст управлінського процесу, знаходяться у постійному взаємозв'язку і взаємодії.

В управлінні економікою підприємства існує певна логіка взаємозв'язку функцій, що обумовлена логічною послідовністю управлінського процесу. Можна виділити три стадії, три його кроки.

На першому кроці формуються цілі, що притаманні об'єктам управління, виходячі із їхніх системних властивостей і об'єктивних можливостей, цілі трансформуються у відповідні показники, визначаються їх кількісні характеристики розвитку; на другому – ведеться контроль стану об'єктів і змін, що в них відбуваються, з точки зору проміжних і кінцевих результатів, якими оцінюється міра досягнення цілей; на третьому – здійснюється регулювання відхилень, котрі виникають у ході реалізації цілей.



Визначення цілей функціонування, їх втілення в конкретні економічні показники пов'язано з розробкою планової економічної моделі бажаного стану об'єктів управління. Але цілеспрямовані планові моделі завжди спираються на показники прогнозу, в основі якого лежать результати діяльності за попередній період, тенденції розвитку, цілі та обмеження, котрі визначаються зовнішнім середовищем, виходячи з конкретних умов життєдіяльності суспільства і, зокрема, підприємств.

Таким чином, на першому кроці процесу управління виконуються дві функції: **економічний аналіз** як комплекс процедур, пов'язаних з оцінкою досягнутих результатів, виявленням внутрішніх і зовнішніх резервів покращення діяльності, прогнозування на цій основі подальшого розвитку; **планування** як сукупність процедур власне моделювання бажаного стану економічних об'єктів. З допомогою цих функцій здійснюються прямі зв'язки у системі управління.

Цілеспрямований вплив на об'єкт передбачає постійне порівняння його планових і досягнутих характеристик, встановлення відхилень фактичних величин від нормативних і планових показників. В цьому – сутність функції **контролю**. Він призначений у всіх можливих випадках сигналізувати не тільки про відхилення, які вже мали місце, але й про ті, що тільки намічаються, регулювати їх у превентивному порядку.

Вирішальне значення має превентивний контроль, оскільки треба прагнути до того, щоб запобігати здійсненню господарських операцій, які або не відповідають існуючим нормативним положенням, або не можуть вважатись доцільними з економічної точки зору.

Функція контролю спирається на дві функції – планування та обліку. Змістом функції **обліку** є процеси фіксації первинної інформації про господарські операції, групування даних за визначеними ознаками – напрямками, періодами, центрами прийняття управлінських рішень тощо, передачі узагальненої інформації споживачам, перед за все – керівникам відповідних рівней управління.

Отже, на другому кроці управлінського процесу виконуються ще

дві функції – **облік і контроль**. З їхньою допомогою здійснюються зворотні зв'язки у системі управління.

На заключному кроці процесу управління виконується функція **регулювання**. Вона включає в себе комплекс робіт, які спрямовані на усунення негативних і закріплення позитивних результатів. З її допомогою також здійснюються прямі зв'язки у системі управління. Логічна послідовність виконання функцій в управлінському циклі показана на рис. 1.1.

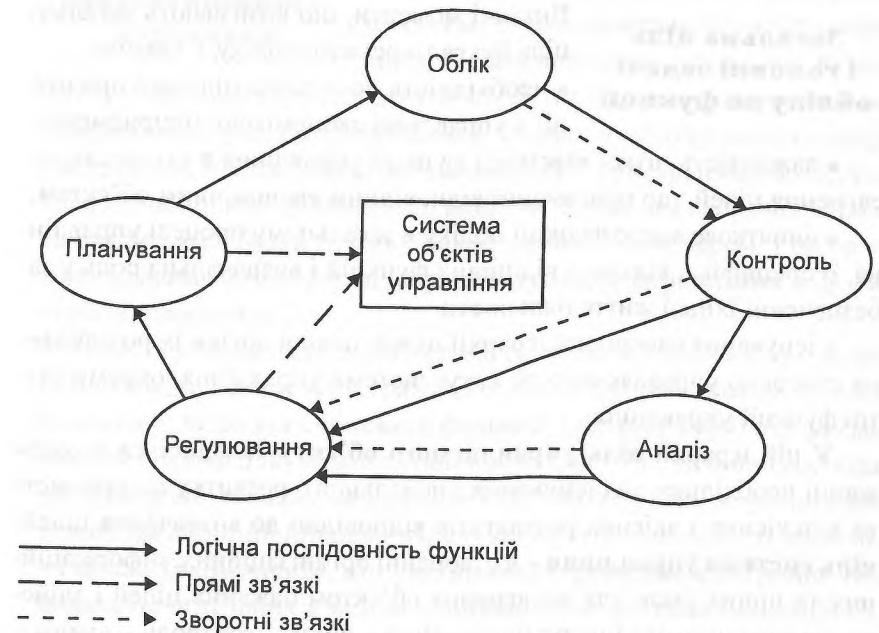


Рис. 1.1. Модель управління економічними об'єктами підприємства

Із викладеного вище випливає, що бухгалтерський облік є однією з основних функцій управління економічними об'єктами підприємства. Він створює інформаційні можливості для здійснен-

ня всіх інших функцій – контролю, аналізу, регулювання, планування. Якщо уявити собі, що функція обліку буде виключена з наведеного на рис. 1.1. управлінського циклу, то стане зрозуміло: скінчить своє існування система управління взагалі з усіма виникаючими з цього наслідками.

### 1.3. Ціль і головні задачі бухгалтерського обліку, вимоги, що до нього пред'являються

#### Загальна ціль і головні задачі обліку як функції

Вихідні моменти, що визначають загальну ціль бухгалтерського обліку, є такими:

- необхідність посилення цільової орієнтації в управлінні економікою підприємства;
- важливість чіткої взаємодії функції управління в інтересах досягнення цілей, що притаманні відповідним економічним об'єктам;
- виняткове місце функції обліку в загальному процесі управління, її специфіка, відзнака від інших функцій і визначальна роль у забезпеченні їхньої життєдіяльності;
- існування своєрідної ієрархії цілей, певної логіки їх розглядання стосовно управляемого об'єкту, системи управління, окремо взятої функції управління.

У цій ієрархії **ціль управляемого об'єкту** складається в одержанні необхідних для існування і подальшого розвитку підприємства кількісних і якісних результатів відповідно до визначення цілей; **ціль системи управління** – в створенні організаційних, інформаційних та інших умов для досягнення об'єктом бажаних цілей і здійснення заради цього циклу: планування – облік – контроль – аналіз – регулювання; **ціль кожної окремої функції управління** – в забезпеченні життєдіяльності і постійного удосконалення циклу на основі власного розвитку і чіткої взаємодії з іншими функціями.

Із цього випливає, що загальна ціль бухгалтерського обліку полягає в забезпеченні життєдіяльності та удосконаленні цілісного управлінського процесу в інтересах підтримання стійкості підприємства в ринковому середовищі та відвертання пов'язаних з

нею загроз економічній безпеці. Тому ключовою задачею, що стоїть перед бухгалтерським обліком відповідно до цієї цілі, є своєчасне створення вірогідної та достатньої інформації про економічні об'єкти, яка необхідна для виконання функцій планування, контролю, аналізу, регулювання в оперативному, поточному і стратегічному режимах.

#### Задачі бухгалтерського персоналу

Задачі облікових працівників суттєво відрізняються від задач, що стоять перед бухгалтерським обліком як власне функцією управління. Треба виходити з того, що вузькофункціональний характер діяльності бухгалтерського персоналу не є можливим у принципі, особливо в умовах розвитку малих підприємств, які не мають у своїй організаційній структурі планового, праці і заробітної плати, фінансового відділів. У них вся економічна робота виконується бухгалтерією, навіть одним бухгалтером, і це початково визначає неминучу **інтеграцію функцій управління** в бухгалтерії підприємства.

Навіть у великих підприємствах, де названі відділи існують, об'єктивно відбуваються інтеграційні процеси в управлінні економікою. Бухгалтер, якщо він справжній фахівець і патріот свого підприємства, обробляючи документи та оцінюючи зміст тієї чи іншої господарської операції, не може не звернути уваги на порушення чинного законодавства або інші відхилення, що знижують можливості досягнення цілей. Таким чином, він уже виконує **функцію контролю**. Його подальше втручання з метою припинення недоцільної операції буде означати, що він виконує ще одну функцію управління – **регулювання**.

Отже, окрім задачі, яка властива бухгалтерському обліку як окремо взятій функції управління, перед обліковими працівниками стоїть ще одна винятково важлива задача. Бухгалтерія повинна здійснювати превентивний, поточний і послідовний контроль, аналіз і регулювання господарських операцій і сукупних процесів, виявляти відхилення від правил, норм та інших еталонних харак-

теристик, виникнення яких знижує ефективність діяльності і таким чином складає загрозу економічній стійкості підприємства.

Нарешті, бухгалтерія повинна не припускати розголошення інформації про господарську діяльність підприємства та її економічні результати – фондоозброєність, матеріаломісткість, трудомісткість і фондомісткість продукції, обсяги її виробництва і продажу, собівартість і рентабельність, прибуток тощо. Задача має важливе значення в принципі, але вона актуальна перш за все у тих випадках, коли підприємство знаходиться у полі інтересів конкурентів, кримінальних формувань та інших структур, що мають намір завдати шкоди підприємству або стати його співвласником. Отже, **третя ключова задача складається у збереженні комерційної таємниці.**

Ці три задачі визначають, так би мовити, головні напрямки діяльності бухгалтерії. Природньо, не втрачають свого значення багаточисельні задачі, що конкретизують зусилля персоналу. Зокрема, в ринкових умовах зростає актуальність таких традиційних суто економічних задач, як посилення режиму економії, виявлення і використання внутрішніх резервів виробництва з метою оптимізації витрат і збільшення доходів.

#### **1.4. Принципи побудови та функціонування системи бухгалтерського обліку**

##### **Законодавчі принципи**

**Принципи бухгалтерського обліку** – це основні засади, на яких він створюється і функціонує. Вони мають бути цільовими настановами, що визначають, з одного боку, сукупність правил побудови і ведення, з другого – основні, найбільш важливі напрямки розвитку в цілісній системі управління.

У різних країнах зміст принципів бухгалтерського обліку залежить від багатьох обставин – рівня суспільного розвитку в науково-технічному, економічному і соціальному відношеннях, існуючих форм власності капіталу, способів господарювання і політичного ладу, нарешті – національного менталітету. Тому для кожної держави вони

обумовлені історично і, як наслідок, багато в чому відрізняються від принципів інших країн, мають певні відмінності.

Водночас інтеграційні процеси в економіці, що зближують європейські та інші країни і обумовлюють розвиток співпраці, дозволяють виробити міжнародні принципи побудови і функціонування бухгалтерського обліку.

Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» прийнято такі основні принципи: **обережність, суцільне освітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування і відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність** (див. також параграф 8.2 на стор. 219).

**Принцип обережності** означає, що у бухгалтерському обліку необхідно застосовувати такі методи оцінки, які б запобігали можливості заниження оцінки забов'язань і витрат і завищення оцінки активів і доходів підприємства.

**Принцип суцільного освітлення** полягає у тому, що фінансова звітність повинна містити інформацію про фактичні і потенційні наслідки господарських операцій і подій, що здатні вплинути на рішення, які приймаються на її основі.

**Принцип автономності** передбачає, що кожне підприємство розглядається як юридична особа, яка відокремлена від його власників, у зв'язку з чим їх особисте майно та обов'язки підприємства не можуть відображатись у фінансовій звітності підприємства.

**Принцип послідовності** визначає необхідність постійного (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Її зміна можлива тільки у випадках, які передбачені національними стандартами бухгалтерського обліку. Необхідність зміни повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності.

**Принцип безперервності** полягає у тому, що оцінка активів і обов'язків підприємства здійснюється, виходячи із припущення, що його діяльність буде продовжуватись і у майбутньому.

**Принцип нарахування і відповідності доходів і витрат** передбачає, що для визначення фінансового результату звітного періоду



необхідно порівняти доходи відповідного періоду з витратами, що понесені для одержання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від того, коли надійшли або сплачені грошові кошти.

**Принцип привалювання сутності над формою** орієнтує на те, що господарські операції відображаються в обліку за їхньою суттю, а не тільки за юридичною формою.

**Принцип історичної (фактичної) собівартості** полягає у тому, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи із витрат на їх виробництво і придбання.

**Принцип єдиного грошового вимірника** визначає, що вимірювання та узагальнення усіх господарських операцій підприємства і складання його фінансової звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці.

**Принцип періодичності** полягає у тому, що діяльність підприємства розподіляється на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

### **Принципи управлінського обліку**

Принципи, що встановлено на законодавчому рівні, визначають певний набір традиційних правил, які мають відношення переважно до правил ведення бухгалтерського обліку. Можна в усіх випадках додержуватись цих принципів і водночас мати системи обліку з якісно різними характеристиками рівня організації облікового персоналу, адекватності бухгалтерської моделі внутрішньому складу економічних об'єктів, взаємодії бухгалтерів з персоналом, що виконує інші функції управління. Але бухгалтерський облік – активна функція управління, і тому принципи його побудови і функціонування повинні містити у собі цільові установлення, що визначають цілеспрямованість обліку у концептуальному смислі.

В області організації обліку – це принцип його підпорядкова-

ності загальній логіці побудови організаційної структури виробництва та управління, доцільного введення функції обліку в основні центри підготовки і прийняття управлінських рішень.

**Принцип підпорядкованості** початково визначає, що організація облікового персоналу має створюватись відповідно до прийнятої у підприємстві організаційної структури виробництва та управління. У підприємствах із складною внутрішньою структурою недоцільно мати просту організаційну структуру бухгалтерського обліку.

Цей принцип посилюється ще одним принципом, який визначає необхідність у всіх доцільних випадках вводити бухгалтерський персонал у підрозділи підприємства, де безпосередньо відбуваються процеси фінансових і капітальних інвестицій, матеріально-технічного постачання, виробництва і збуту продукції, поточного фінансового забезпечення. Його реалізація створює умови для посилення контролю за діяльністю підрозділів з боку бухгалтерії за рахунок оперативного спостереження господарських операцій, що у них відбуваються, і своєчасного реагування на відхилення, які знижують можливість досягнення цілей.

Практична реалізація обох принципів пов'язана з комбінуванням централізованої і децентралізованої форм організації облікового персоналу, яке дає змогу зосереджувати функції планування, обліку, контролю, аналізу, регулювання у ключових центрах підготовки і прийняття управлінських рішень.

В області інформаційного моделювання об'єктів обліку, тобто відображення, групування господарських процесів у системі облікових реєстрів, і забезпечення інформацією актуальними є принципи адекватності бухгалтерських інформаційних моделей природньому складу об'єктів обліку; ущільнення і спадкоємності інформації у просторі і часі; узгодженості показників планових та облікових моделей економічних об'єктів; достатності інформації у центрах підготовки і прийняття управлінських рішень.

У низці наведених принципів визначальне місце належить принципу адекватності. Який об'єкт – така його інформаційна модель.

Принцип не тільки визначає необхідність вірогідності і своєчасності обліку, але й здібності його адаптації до виникнення нових економічних об'єктів та умов їх функціонування.

**Принцип ущільнення інформації** передбачає певну її трансформацію у зв'язку з підвищенням рівнів управління – укрупнення і науково обгрунтоване групування, скорочення розмірності чисельних показників, вивільнення від зайвої деталізації даних і певних якісних ознак, що втратили своє значення.

Ущільнення інформації в процесі моделювання сприяє її системному упорядкуванню і, в певній мірі, являє собою підготовчу фазу економічного аналізу.

**Принцип спадкоємності** означає, що інформація, яка створюється на нижніх рівнях управління в оперативному і бухгалтерському обліку, доцільно зберігається і використовується на вищих рівнях управління.

**Принцип узгодженості показників** планових і облікових моделей економічних об'єктів визначає необхідність такої їх побудови, яка виключає можливість виникнення ситуацій, коли потрібні для контролю або економічного аналізу показники є тільки в якійсь одній моделі – плановій чи бухгалтерській. Навіть такий елементарний аналітичний прийом як порівнення показників не може бути застосований, якщо показники обох моделей між собою не узгоджені.

**Принцип достатності** визначає необхідність створення інформації у тих обсягах, які дійсно потрібні у центрах підготовки і прийняття управлінських рішень, виходячи із характеру їхньої діяльності і змісту рішень.

Сукупність наведених принципів уявляється достатньою для того, щоб надати системі бухгалтерського обліку чітку управлінську цілеспрямованість, посилити її зв'язок з іншими функціями управління.

#### **Вимоги до бухгалтерського обліку**

На відміну від принципів, **вимоги, що пред'являються до обліку**, являють собою більш детальні цільові настанови, регламенту, умови, обмеження, відповідно до яких

має створюватися, діяти і розвиватися система обліку в організаційному та інформаційному відношенні. Глибина їхньої деталізації може бути різною. Вона залежить від особистого розуміння керівниками підприємства цілей, головних задач і принципів, що повинні бути нею реалізовані, змін в інформаційних потребах, стану обліку у конкретні періоди часу. Їх склад не повинен виходити за межі розумних уявлень, не перетворювати вимоги у робочі інструкції. Потрібні ключові вимоги, які визначають можливість реалізації принципів у головному.

Вимоги впливають із принципів, «працюють» на них, а тому формулюються в межах кожного окремого принципу. Наприклад, принцип доцільного введення функції обліку в основні центри підготовки і прийняття управлінських рішень може містити такі вимоги: **необхідність делегування повноважень і відповідальності бухгалтерів, адаптації організаційної побудови до змін, які виникають в організаційній структурі виробництва і управління, оперативності рішень і т.п.** Принцип достатності інформації означає **необхідність її повноти, вірогідності, аналітичності, оперативності, еластичності, економічності.**

Водночас вимога може мати відношення до декількох принципів. Наприклад, вимога **аналітичності інформації** обов'язкова стосовно двох принципів інформаційного моделювання: **адекватності бухгалтерських інформаційних моделей природньому стану об'єктів обліку, достатності інформації у центрах підготовки і прийняття управлінських рішень.**

Отже, такі вимоги у головному конкретизують принципи, яким має відповідати бухгалтерський облік в його організаційному та інформаційному відношенні: делегування повноважень і відповідальності бухгалтерів, адаптація до змін, повнота, вірогідність, оперативність, аналітичність, економічність.

## 1.5. Облік як галузь наукових знань

### Облік у системі наук

Процес становлення і розвитку бухгалтерської науки проходив так, що сім тисяч років бухгалтерський облік формувався виключно як практика. І тільки в останні три тисячоліття, починаючи з Ксенофонта і Платона, він формується, як **система теоретичних знань**. Найсуттєвіші теоретичні розробки бухгалтерської науки періода її виникнення і становлення відносяться до XV-XIX століть н.е. – від Л.Пачіоло (1494 р.) до К.Маркса (1883 р.). Історично і логічно бухгалтерський облік, «породжений» низкою фундаментальних наук, в свою чергу «породжує» певні прикладні дисципліни. Перш за все він спирається на філософію, зокрема, на діалектичний матеріалізм, який вивчає найбільш загальні закони розвитку природи, суспільства і пізнання. Для нього визначальне значення мають два розділи філософії – **антологія** – вчення про те, що пізнається, **гносеологія** – вчення про пізнання.

В **антологічному**, змістовому відношенні облік спирається на загальну економічну теорію, економічну статистику, планування, фінанси, галузеві економіки; у **гносеологічному**, пізнавальному – на математику, теорію імовірностей, кібернетику, теорію інформації, теорію систем.

Господарський процес розкладається на окремі факти, і в кожному такому факті обов'язково має місце єдність **об'єктів** (того, що складає предмет факта) і **суб'єктів** (людей, що приймають участь у цьому факті, людей, чия воля породила цей факт). Зміст і характер **об'єктів** вивчається економічними дисциплінами, участь у господарському процесі **суб'єктів** – юридичними.

**Загальна економічна теорія** вчить перш за все бачити різні фази відтворення: виробництво – обмін – розподіл – споживання. Вона дозволяє виділити такі економічні категорії, як виробничі сили, ресурси, ціна, гроші, товар, прибуток тощо, визначає змістову побудову бухгалтерської моделі економічних об'єктів підприємства. Водночас

тільки завдяки бухгалтерському обліку ці категорії набувають реальне кількісне відображення.

**Економічна статистика** вивчає кількісну сторону економічних процесів і явищ, що мають масовий характер. З допомогою статистичних методів групування в системі обліку відображуються процеси, що є об'єктами управління.

**Планування** за своєю спрямованістю досить близьке до бухгалтерського обліку. У головному бухгалтерія відображує ті процеси, які вже відбулись, служба планування – ті, що тільки намічуються. У полі їхнього моделювання знаходиться єдина система об'єктів, різниця в тому, що облікова модель є більш розгорнутою, деталізованою, аніж планова.

**Фінанси** – дисципліна, яка вивчає природу і сутність фінансових відношень, розкриває внутрішній зміст таких понять, як бюджет, фінансові інвестиції, податки, прибуток і т.п. Кількісне визначення цих категорій також здійснюється у бухгалтерському обліку.

**Галузеві економіки** вивчають економічні процеси окремих ключових галузей народного господарства і визначають специфіку побудовання бухгалтерських моделей, виходячи із галузевих особливостей підприємств.

Юридичні дисципліни – це чотири галузі права: громадянське, адміністративне, трудове, фінансове.

**Громадянське право** розкриває юридичний зміст таких необхідних для бухгалтерського обліку понять, як правоздатність і дієздатність учасників господарського процесу, право власності, види договорів, порядок відшкодження збитків тощо.

**Адміністративне право** містить порядок підпорядкованості і впливаючі з нього права та обов'язки осіб, які організовують господарські процеси і безпосередньо беруть у них участь. Воно також визначає права та обов'язки бухгалтерів.

**Трудове право** регулює трудові стосунки громадян з адміністрацією. Для бухгалтерів визначальне значення мають питання розраху-



нків з оплати праці, організації матеріальної відповідальності за матеріальні і грошові коштовності.

**Фінансове право** регулює фінансові стосунки між підприємством і банком, з одного боку, підприємством і податковою службою, з другого. Воно є гарантом правильності розрахунків між цими сторонами.

**Бухгалтерський облік як наука** є ланкою, що пов'язує наведені цикли економічних і юридичних дисциплін, об'єднує їх у системі управління господарськими процесами і явищами.

Дисципліни пізнавального циклу – математика, статистика, теорія вірогідностей, кібернетика, теорія систем – озброюють бухгалтерський облік методами розробки алгоритмів, групувань, оцінки можливих помилок в процесі реєстрації господарських фактів, віділення певних груп об'єктів для першочергового проведення інвентаризацій, створення інформаційних потоків тощо.

У справі побудування бухгалтерських моделей економічних об'єктів важливе місце належить **теорії систем**. Вона розглядає підприємство як систему, що складається з окремих відносно відокремлених і разом з тим взаємопов'язаних і взаємодіючих частин – підсистем. У свою чергу кожна з них може розглядатися на стадії аналізу як система, що поділяється на підсистеми нижчого рівня. Таким чином, поділення можна довести до елементів, які подальшій деталізації не піддаються.

Відповідно до цього бухгалтерська модель має адекватну системну побудову. У ній відображаються процеси і ресурси стосовно окремих стадій кругообігу капіталу, структурних підрозділів підприємства, цільових напрямків його діяльності, сукупних витрат та їх елементів і т.п.

Теорія систем визначає шляхи організації облікового персоналу, комбінування централізованої і децентралізованої форм, шляхи організаційної інтеграції персоналу, який виконує різні пов'язані між собою функції.

Бухгалтерський облік і сам «породив» чотири наукові дисципліни

– економічний аналіз, ревізію і контроль, судово-бухгалтерську експертизу, машинну технологію обробки економічної інформації.

Знаходячись в оточенні сузір'я наук, бухгалтерський облік об'єктивно не може сам не бути наукою. Інакше він не зміг би інтегрувати їх сукупність у зв'язку з необхідністю створення складної інформаційної моделі економіки підприємства, якою є модель бухгалтерська.

### **Бухгалтерський облік як наука**

Такі обставини дають підставу вважати бухгалтерський облік **самостійною економічною наукою**.

По-перше, взаємопроникнення і використання знань багатьох наук створює своєрідний приріст їх якості, породжує принципово нові знання, нову науку. У даному разі це перш за все теорія бухгалтерського обліку, яка виробляє механізм моделювання економічних процесів тільки йому притаманними засобами. Теорія містить загальні положення, на які спираються окремі галузеві моделі бухгалтерського обліку, тому її опанування дає змогу з однаковим успіхом працювати в промисловому, торгівельному, транспортному, сільськогосподарському підприємстві.

По-друге, початкова складність об'єкту моделювання, постійне виникнення обставин, що його ускладнюють, об'єктивно зростаючі вимоги з боку управління тощо – усе це обумовлює необхідність поступового розвитку бухгалтерського обліку в організаційному і змістовому відношенні. Система бухгалтерського обліку повинна адаптуватися у своєму розвитку до нових обставин і вимог, що постійно змінюються. Для цього вона повинна спиратись на власну науку, яка здатна поглиблювати загальну теорію, формулювати цілі, задачі і принципи, що визначають напрямки розвитку, удосконалювати метод обліку.

Жодна з наукових дисциплін, які наведені у попередньому викладенні, цю задачу виконати не в змозі, вона їм не притаманна з об'єктивних причин. Власні проблеми розвитку обліку повинна вирішувати власна наука, і це ставить крапку в дискусії: існує чи не існує самостійна наука про бухгалтерський облік.



Предметом цієї науки є організаційні форми обліку, засоби економічного моделювання господарських процесів, правила його функціонування в загальній системі управління.

#### 1.6. Додатковий матеріал для роздумів і дискусій

##### **Проблема поділення обліку на види**

Уже багато десятиріч у вітчизняній теорії господарський облік поділяється на три вида: оперативний, статистичний, бухгалтерський.

Але в літературі останніх років чітко простежується тенденція поділення бухгалтерського обліку на **фінансовий та управлінський, виділення в окремий вид податкового обліку.**

**Фінансовий облік** має забезпечити реальну характеристику фінансового стану підприємства і результатів його господарської діяльності незалежно від правил і вимог податкового законодавства. **Управлінський облік** повинен створювати інформацію для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством. Призначенням **податкового обліку** є визначення суми податків і контроль за їх сплатою.

Наступні ознаки дають, на думку авторів підходу, підставу поділити бухгалтерський облік на фінансовий та управлінський: **головні користувачі, обмеження, вимірники, об'єкт аналізу, періодичність складання звітів, націленість, відкритість даних.**

Стверджується, що за цими ознаками управлінський облік суттєво відрізняється від орієнтованого на складання звітності фінансового обліку. Він має такі риси, що непридатні фінансовому обліку: інформація створюється в ньому і подається з урахуванням потреб керівників підприємств, він не обмежений інструкціями і стандартами у виборі методів і правил ведення, інформація про діяльність окремих підрозділів, районів збуту, виробничих ліній розробляється і подається в оперативному режимі – виходячи з необхідності прийняття рішень, більшість інформації складає комерційну таємницю. Якщо фінансовий облік ведеться в інтересах зовнішніх користувачів

– власників, інвесторів, банків, бірж, податкових органів – і відображає процеси, що мали місце у минулому, то основна задача управлінського обліку полягає у передбаченні наслідків майбутніх операцій.<sup>1</sup>

Стосовно виділення **податкового обліку** висловлюється думка, що існуюча методологія ведення бухгалтерського обліку не дає змоги визначати суму прибутку для цілей оподаткування, тому поруч із бухгалтерським обліком виникає необхідність в податковому обліку.<sup>2</sup>

Підхід до такого поділення бухгалтерського обліку має не тільки прихильників, але й супротивників. Такі міркування наводяться ними щодо його необґрунтованості.

Показники фінансового обліку використовуються в першу чергу працівниками підприємства в оперативному, поточному і стратегічному управлінні. Цілеспрямоване управління економічною діяльністю передбачає перш за все оцінку результатів, які вже досягнуті, визначення шляхів і резервів розвитку. Тільки після цього вони впроваджуються у фінансову звітність, якою користуються зовнішні структури. Фінансові операції динамічні за своєю суттю, і це потребує від обліку адекватної динамічності, підпорядковує його цілям управління.

Чітко провадиться думка, що облік не може бути неуправлінським у принципі, питання полягає лише в тім, як підпорядкувати всі його складові цілям оперативного, поточного і стратегічного управління. Господарський облік повинен будуватись як цілісна система з таким розрахунком, щоб у ньому можна було створювати інформацію, яка необхідна як для внутрішнього управління, так і зовнішнім користувачам, у тому числі, податковій службі.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. – К.: ТОВ «Автоінтерсервіс». – 1996; Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посіб. – Житомир: ЖІТІ, 2000.

<sup>2</sup> Марич П. Некоторые вопросы организации налогового учета прибыли // Бухгалтерский учет и аудит. – 1997. – №10.

<sup>3</sup> Бородин А.С. «Шоковая терапия» для бухгалтерского учета // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – №1; Валуев Б.И. Проблемы управленческой ориентации налогового учета // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №1.

Проблема залишається, таким чином, невирішеною, і це в певній мірі стримує визначення принципового напрямку в розвитку системи господарського обліку, в наданні їй чіткої управлінської орієнтації.

### **Принципи бухгалтерського обліку – два підходи до визначення**

У параграфі 1.4 цього розділу наведено дві групи принципів побудови і функціонування системи бухгалтерського обліку: **законодавчі і управлінські**. Їх поділено тому, що принципи, що містяться в кожній групі відрізняються один від одного за своєю суттю і спрямованістю.

**Принципи першої групи** запозичені із західної літератури з метою адаптації нашої системи обліку до міжнародних стандартів і використані у вітчизняних підручниках з незначними змінами. Це принципи двоїстості, балансових узагальнень, вимірника, підприємства, безперервності, собівартості, консерватизму, значущості, відповідності, доказовості.<sup>1</sup>

Що ж являють собою у дійсності ці принципи? З точки зору вітчизняних авторів, грошове вимірювання, підвійний запис, балансове узагальнення не є принципами бухгалтерського обліку, вони складають метод обліку, є його елементами. Використовуючи їх у всіх ситуаціях господарської діяльності, можна отримати повністю згорнуту інформаційну модель того чи іншого економічного об'єкту, наприклад, виробничих витрат; модель із середньою мірою його деталізації; нарешті, розгорнуту модель, яка докладно характеризує об'єкт обліку. Такі різні результати як раз і будуть залежати від цілеспрямованості обраних облікових принципів.

Принципи фактичної собівартості, нарахування і відповідності доходів і витрат, їх розмежування за періодами, узгодження доходів звітного періоду з витратами, завдяки яким отримані доходи, лише

<sup>1</sup> Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Кондуэлл: Пер. с англ. / Под. ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993; [Кузьмінський А.М.], Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: 2000.

констатують, що підприємство має як доходи, так і витрати, і співвідносити їх треба стосовно кожного окремого звітного періоду. Це елементарний підхід, і він не може розглядатись у значенні власне принципів.

Таки принципи, як підприємство, безперервність, обереженість, доказовість визначають, що фірма має бути самостійною в юридичному відношенні і функціонувати постійно, що документи, в яких зафіксовано факти здійснення господарських операцій, повинні мати обов'язкові реквізити, які стверджують їхню юридичну доказовість. Вони розкривають деякі правові аспекти діяльності підприємства і не мають ніякого відношення до побудови системи бухгалтерського обліку.<sup>1</sup>

Водночас висловлюється думка, що міжнародні принципи обліку не такі очевидні з першого погляду, але якщо їх приймають за основу, з ними слід рахуватись і на їхній базі будувати вітчизняний бухгалтерський облік.<sup>2</sup>

**Принципи другої групи** мають чітку управлінську спрямованість і це докорінно відрізняє їх від принципів першої групи. Отже, залишається невирішеною і ця важлива для теорії і практики проблема.

### **Питання для самоконтролю та обговорення:**

1. Розкрийте зміст і дайте визначення господарського обліку.
2. Опишіть види господарського обліку, їх відмінність і єдність.
3. У чому полягають інтеграційні процеси в системі господарського обліку?

<sup>1</sup> Лоханова Н.О. Облік та контроль витрат на обслуговування виробництва і управління. – Дис...канд.екон.наук: 08.06.04. – Одеса, 1998; Паламарчук А.И. Принципы и формы интеграции функции учета в усилении экономической безопасности промышленных предприятий. – Дис...канд.екон.наук: 08.06.04. – Одеса, 2001.

<sup>2</sup> Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии: Эффективное пособие по бухгалтерскому учету. – Новосибирск, Экор, 1996.

4. Охарактеризуйте облікові вимірники та їх застосування в окремих видах обліку.
5. Яке значення має облік у сучасних умовах?
6. Що являє собою бухгалтерський облік як основний вид господарського обліку?
7. Що являє собою бухгалтерський облік як система?
8. Що являє собою бухгалтерський облік як функція управління?
9. Яке місце займає облік в сукупному управлінському процесі?
10. Розкрийте загальну ціль і головні задачі обліку як власне функції управління.
11. Опишіть задачі бухгалтерії.
12. Які вимоги пред'являються до обліку?
13. Охарактеризуйте місце бухгалтерського обліку в системі наук.
14. Які власні риси бухгалтерського обліку як науки?
15. У чому полягає проблема поділення бухгалтерського обліку на фінансовий, управлінський і податковий?  
Яке Ваше особисте ставлення до цієї проблеми?  
Які думки «за» і «проти» Ви поділяєте?
16. Для чого потрібне визначення принципів побудови і функціонування бухгалтерського обліку?
17. Якими мають бути принципи обліку: статичними чи динамічними? Оцініть обидві групи принципів із цієї точки зору.

## 2. ПРЕДМЕТ І СИСТЕМА ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

### 2.1. Предмет бухгалтерського обліку

#### **Зміст і визначення предмету**

Предметом бухгалтерського обліку є кругообіг капіталу у процесі відтворення. Як звійсно, капітал – це безупинний рух, перетворення з однієї форми в іншу. Спочатку капітал є авансованим, як правило, у грошовій формі, потім починається його рух, у процесі якого він проходить три стадії:

1. Постачання – забезпечення засобами праці, предметами праці і трудовими ресурсами. На цій стадії капітал із форми грошових коштів переходить у форму реальних чинників виробництва.

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

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

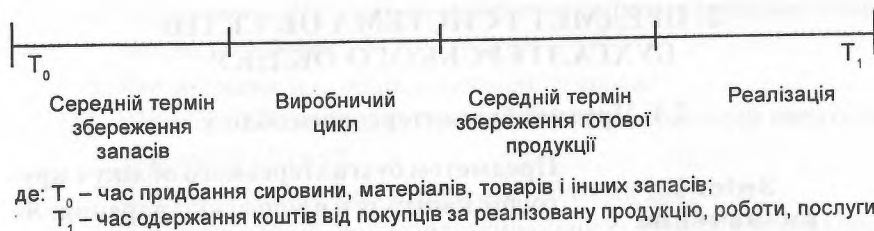
Надалі цикл повторюється. Причому, оскільки предмети праці повністю споживаються в кожному циклі, для повторення процесу виробництва необхідною умовою є чергове забезпечення його предметами праці, тобто виробничими запасами.

#### **Поняття операційного циклу**

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 показаний на рис.2.1.





**Рис. 2.1. Схема операційного циклу промислового підприємства**

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

## 2.2. Система об'єктів обліку та їх класифікація

### Визначення об'єкту обліку

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» вживаються 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 здійснюється рух різноманітних об'єктів 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.

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

### Господарські засоби

Господарські засоби групуються за двома ознаками: господарські засоби за складом і розміщенням або активи; господарські засоби за джерелами їх формування і цільовим призначенням або пасиви.

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

### Активи підприємства

Склад майна підприємства розкриває класифікація господарських засобів за складом і розміщенням (класифікація активів). Активами називаються ресурси, отримані в результаті минулих подій, використання яких, як передбачається, приведе до збільшення економічних вигод у майбутньому.

**Визначення активів** базується на наступних основних положеннях:

1. Виникнення ресурсів в 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 встановленого договором оренди терміну.

3. Спроможність активу дати в майбутньому **економічну вигоду**, що означає здатність ресурсів прямо чи непрямо забезпечувати надходження грошових коштів на підприємство. Наприклад, запаси матеріалів вважаються 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, призначені для їх використання протягом терміну, що перевищує один рік або операційний цикл, якщо він більше одного року. Вони представлені засобами праці, незавершеними капітальними інвестиціями, 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 кількох 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 наступні об'єкти:

**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;

**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 довше року). До основних засобів відносяться земельні ділянки, будинки і споруди, машини й устаткування, транспортні засоби, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження тощо;

**інші необоротні матеріальні активи** – це бібліотечні фонди, природні ресурси, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові нетитульні споруди 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 приладдя.

Визначення малоцінних необоротних матеріальних активів не набагато відрізняється від основних засобів. Між собою вони розмежовуються таким чином.

До 01.07.2000 р., тобто до введення в дію Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», був встановлений чіткий вартісний критерій віднесення об'єктів до основних засобів і малоцінних предметів. Так, до основних засобів відносилися засоби праці вартістю понад 500 грн. за одиницю і терміном служби більше одного року, а до малоцінних предметів, навпаки, предмети вартістю менше 500 грн. за одиницю і терміном використання менше одного року. Після 01.07.2000 р. цей критерій офіційно не встановлено, але водночас передбачено, що підприємства мають право самостійно встановлювати вартісний критерій для розмежування між собою основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів, тобто він

може бути прийнятий на рівні 500 грн. або на іншому рівні за рішенням керівництва підприємства.

Нематеріальні активи, основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи в бухгалтерському обліку відображаються, з одного боку, за первісною вартістю, тобто вартістю їх придбання з урахуванням всіх 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.

**1.2. Незавершені капітальні інвестиції** – це витрати на будівництво і придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, які ще не введені в експлуатацію.

**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.

**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 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** являють собою 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 вико-

нувати різні функції в господарській діяльності підприємства і виступати в різній формі, зокрема: запасів, коштів у поточній дебіторській заборгованості і поточних фінансових інвестиціях, грошових коштах тощо.

**2.1. До запасів** відносяться предмети праці, засоби праці з терміном корисного використання до одного року або одного операційного циклу – малоцінні та швидкозношувані предмети, продукти праці і 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 наступні основні об'єкти:

**сировина і матеріали**, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами під час її виготовлення, 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, а у виробничих цехах.



**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 та 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 кількох операційних циклах або експлуатуються довше, ніж один рік, входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

**2.1.3. 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.

**2.1.4. Товари** – об'єкти, що придбані і 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 в кредит, а також інша заборгованість, погашення якої очікується протягом одного року або операційного циклу.

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

Розмежовують різні види дебіторської заборгованості, зокрема наступні.

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

Стосовно дебіторської заборгованості покупців треба зазначити наступне: вірогідною є ситуація, що не вся сума цієї заборгованості буде реально погашена внаслідок неплатоспроможності окремих покупців чи за іншими причинами. 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».

**Дебіторська заборгованість за розрахунками** – це заборгованість, пов'язана з переплатою в бюджет податків, зборів і платежів; заборгованість за нарахованими процентами, дивідендами, що підлягають отриманню; заборгованість робітників підприємства за іншими 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 витрати або відрядження за умови обов'язкового звіту про їхнє використання.

**2.3. Поточні фінансові інвестиції** – це інвестиції, що легко реалізуються і призначені для утримання протягом строку, що не перевищує один рік. Як правило, – це різні цінні папери, що придбані підприємством на термін не більше одного року (акції, облигації та інше). Слід звернути увагу, що ті самі за суттю об'єкти (наприклад, придбані акції) можуть бути враховані і як поточні фінансові інвес-

тиції, і як довгострокові фінансові інвестиції, усе визначається винятково терміном, на який придбані відповідні цінні папери.

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

**Грошові кошти в касі** – певна сума готівки в національній і іноземній валюті, що знаходиться безпосередньо на підприємстві.

**На поточних рахунках в банку** зберігається основна маса тимчасово вільних коштів підприємства в національній і іноземній валюті. З поточних рахунків здійснюється більшість розрахунків підприємства. Це так звані безготівкові розрахунки.

**На інших рахунках в банках** знаходяться кошти спеціального призначення, наприклад, кошти, виділені на утримання дитячих дошкільних установ тощо.

**Інші грошові кошти** – це грошові документи, що знаходяться в касі підприємства, наприклад, поштові марки, оплачені проїздні 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.

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 тощо. Цей вид активів відокремлюється тому, що в його складі можуть враховуватися як оборотні, так і необоротні активи, тобто витрати, що стосуються безпосередньо наступного звітного періоду, та витрати, що мають відношення до наступних періодів.

Отже, розглянутий склад активів підприємства свідчить про те, що 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 підприємства:

**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.

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 в 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 вид:

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

Згодом вона трансформується в 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 означена в акції і характеризує суми реально внесених в статутний капітал товариства коштів, називається номінальною вартістю акції.

Але акції можуть продаватися на біржовому ринку за більш високою ціною, ніж їх номінальна вартість, в результаті виникає так званий **додатковий вкладений капітал**.

У зв'язку з тим, що час створення статутного капіталу, тобто прийняття рішення про випуск акцій і об'яви 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.

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

**1.3. Інший додатковий капітал** – це різні інші види власного капіталу, зокрема вартість безкоштовно отриманих підприємством 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 створю-



ються підприємством відповідно до законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку. Резервний капітал створюється на випадки покриття непередбачених витрат, збитків, на виплату боргів підприємства при його ліквідації.

**1.5. Нерозподілений прибуток** – це сума чистого прибутку, що залишається на підприємстві, тобто реінвестується в нього 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.

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 і 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 складання балансу. До них відносяться довгострокові кредити банків, інші довгострокові фінансові зобов'язання і 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 бан-

ку), на які нараховуються проценти. До інших довгострокових фінансових зобов'язань належить, наприклад, заборгованість за довгостроковими облігаціями, що 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 складання балансу. До поточних зобов'язань, наприклад, відносяться: заборгованість банку з короткострокових кредитів, поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, поточна заборгованість за векселями виданими, кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги, поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом, за страхуванням, з оплати праці 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 складання 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.

В цілому кредиторська заборгованість являє собою заборгованість підприємства іншим юридичним і фізичним особам, тобто **кредитори** – це особи, пред 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 соціального страхування, заборгованості працівникам з нарахованої їм заробітної плати, заборгованості учасникам тощо.

**2.3. Умовні (забезпечені) зобов'язання.** 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 звуться **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, експерних 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 орендодавцем підприємство-орендар ще не використало своє право оренди, а витрати по оренді не були понесені, отож сума орендної плати ще не є заробленою і не може бути визнана як доход звітного періоду. Доходами майбутніх періодів є також нараховані відсотки за фінан-

совими 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 взаємозв'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 діяльність, у межах якої протікають **господарські процеси**, що також постають об'єктами обліку.

У загальному вигляді склад основних господарських процесів показаний на рис.2.2.



Рис. 2.2. Основні господарські процеси

Економічним змістом окремих 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 в 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.

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

#### Типи операцій – загальний підхід

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.2.3):

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

До **першої** групи належать господарські операції, які: змінюють лише структуру ресурсів (активів) підприємства, змінюють лише 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 структуру ресурсів підприємства та їх джерел у бік зменшення.

#### Операції першого типу

До операцій першого типу відносяться 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.** Випущена з виробництва готова продукція за фактичною собівартістю 50000 грн. Внаслідок цієї операції відбудуться зміни лише у складі ресурсів, що пов'язані з їх переходом з однієї форми в іншу. Дійсно, сутність операції полягає в тому, що зменшаться витрати у незавершеному виробництві на 50000 грн., а на складі підприємства стане більше готової продукції на ту ж суму. Загальна сума ресурсів не зміниться. Балансове рівняння не порушиться.

**Приклад 2.** Одержані гроші в касу з поточного рахунку у банку за чеком для сплати заробітної плати робітникам підприємства – 10000 грн. Внаслідок 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 грошей (активів) не зміниться. Балансове рівняння не порушиться.

До операцій даного типу належать також наступні операції:

- зі складу відпущені основні матеріали на виробництво продукції: зменшуються виробничі запаси на складі та збільшуються витрати у незавершеному виробництві; відбувається перехід ресурсів з однієї форми в іншу;
- видані 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 в банк: зменшується сума готівки в касі підприємства та збільшується сума на поточному рахунку; відбувається переміщення ресурсів.

#### **Операції другого типу**

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.** Внаслідок відсутності вільних коштів на поточному рахунку заборгованість постачальникам за матеріали у сумі 4000 грн. сплачена за рахунок 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 наступні операції:

- утриманий 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 звітного 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 працівників внески у Пенсійний фонд: зменшується сума заборгованості працівникам з оплати праці та збільшується сума заборгованості підприємства Пенсійному фонду; відбуваються зміни у складі зобов'язань.

#### **Операції третього типу**

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. Внаслідок 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 наступні операції:

- отримана на поточний рахунок короткострокова позика у банку: збільшується сума грошей на поточному рахунку і збільшується заборгованість банку з короткострокової позики;
- нарахована заробітна плата виробничим робітникам: збільшується сума витрат у незавершеному виробництві і збільшується заборгованість виробничим робітникам з оплати праці.

#### Операції четвертого типу

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

**Приклад.** З поточного рахунку 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 наступні операції:

- виплачена з каси заробітна плата робітникам: зменшується сума готівки в касі і зменшується заборгованість працівникам з оплати праці;
- з поточного рахунку погашена заборгованість банку з короткострокової позики: зменшуються залишки грошей на поточному рахунку і зменшується заборгованість бюджету з короткострокової позики;

■ з поточного рахунку погашена 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 показаний у табл. 2.1.

Розглянуті чотири типи операцій охоплюють всі можливі варіанти змін в об'єктах бухгалтерського обліку, при тому кожна господарська операція завжди викликає зміни в двох об'єктах обліку на одну й ту ж суму, але рівняння між загальною сумою активів (ресурсів) та їх джерел ніколи не порушується.

Таблиця 2.1

Вплив господарських операцій на стан об'єктів бухгалтерського обліку

Тип господарської операції	Ресурси	Джерела формування ресурсів	Характер впливу господарських операцій
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

#### 2.4. Додатковий матеріал для 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 групи об'єктів, тобто **господарських процесів**. В 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»<sup>1</sup>.

Однак, по-перше, визначені господарські процеси не розкривають всієї 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 тому об'єктом обліку постає не сам по собі процес постачання, а вартість придбаних виробничих запасів, сума транспортно-заготівель-

<sup>1</sup> Маркс К., Енгельс Ф. Твори. — Т. 12. — Київ: Державне видавництво політичної літератури УРСР, 1963. — С. 682–683.

них 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.

Отож, в 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 наступним чином (рис. 2.4)<sup>1</sup>.

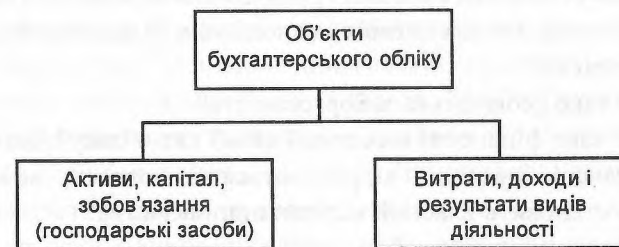


Рис. 2.4. Система об'єктів бухгалтерського обліку

У межах такого підходу постає необхідність групування витрат, доходів і результатів за видами діяльності. Слід відмітити, що саме групування показників обліку за видами діяльності покладено в основу побудови форм фінансової звітності, що введені в дію з 01.01.2000 р.

<sup>1</sup> Лоханова Н.О. Проблеми класифікації об'єктів бухгалтерського обліку / Вісник соціально-економічних досліджень: Збірник наукових праць / ОДЕУ. — Одеса: АТЗТ ІРЕНТТ, 2000. — С.225–229.



### Питання для самоконтролю та обговорення:

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 від оборотних?
8. Дайте визначення таким об'єктам обліку: нематеріальні активи, основні засоби, інші необоротні матеріальні активи
9. Як класифікують оборотні активи підприємств?
10. Які об'єкти входять до складу виробничих запасів?
11. У чому полягають спільні і 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, на ваш погляд, господарські процеси об'єктами бухгалтерського обліку?

### 3. МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО ЕЛЕМЕНТИ. СТАДІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ

#### 3.1. Сутність методу бухгалтерського обліку.

##### Елементи методу

##### Зміст і визначення методу

Метод бухгалтерського обліку дає змогу відображати рух і стан економічних об'єктів, які складають його предмет. Рисую, 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, особливо при деталізації узагальнюючих вартістних облікових показників, приводяться 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 багаточисельних господарських операціях. 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 відображати 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 узагальнюючі показники про господарську діяльність. Таким чином, рух господарських засобів має знаходити в бухгалтерському обліку взаємопов'язане відображення.

В 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, і це накладає відбиток на характеристику методу, на склад і зміст його способів.

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

**Елементи методу** Окремий прийом обліку називається елементом методу бухгалтерського обліку. До числа елементів методу слід віднести:

- документацію;
- інвентаризацію;
- грошову оцінку;
- калькулювання;
- систему рахунків;
- подвійний запис;
- балансове узагальнення;
- звітність.

**Документація** – це спосіб первинної реєстрації фактів господарської діяльності для безперервного відображення їх у поточному обліку. Документування або складання документів є важливим, 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.

Безперевне 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. Внаслідок такого способу первинного фіксування результатів почуттєвого сприяння людиною здійс-

нених 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 приводять 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 предмету обліку, які з тих чи інших причин не були зафіксовані у первинних документах і облікових моделях. Так, наприклад, не може бути задокументовано процес природнього зменшення виробничих запасів внаслідок випаровування, утрушення, 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.

Слідуючим 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 за 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 по договірним цінам та витрат на їх транспортування, заготовлення, навантаження, розвантаження і т.п.

**Система рахунків** – 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 мікромоделі економічних об'єктів і в

цьому своєму значенні докорінно відрізняють бухгалтерський облік від оперативного і статистичного.

Кожен господарський факт, дані про який зафіксовані в процесі первинного спостереження, обліковується за допомогою єдиного вимірювача і взаємозв'язаного подвійного відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Так дані про факт отримання матеріалів з 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 призначений для обліку коштів у касі, другий – для обліку поточних розрахунків з оплати праці.

Тому наступним елементом методу бухгалтерського обліку є **подвійний запис**. Це спосіб відображення кожної господарської операції одночасно на двох взаємозв'язаних рахунках. Він використовується тільки в поєднанні з рахунками, але його роль в 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 загалом і в цілому відповідає його реальному стану і є адекватною економічним процесам підприємства.

Подвійний запис є ще одний елемент 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, уявляє собою систему підсумкових показників, що 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, що 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 сгрупувати у наступні чотири підгрупи (рис.3.1):

- первинне спостереження об'єкту – документування та інвентаризація;
- вартісне вимірювання – оцінка та калькулювання;
- взаємозв'язане відображення первинної інформації – рахунки та подвійний запис;
- балансове узагальнення інформації – баланс та звітність.

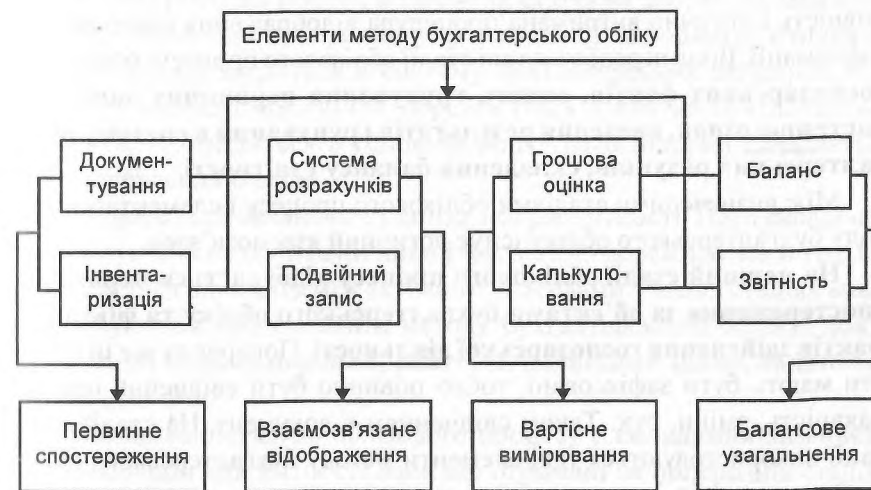


Рис. 3.1. Склад елементів методу бухгалтерського обліку

Таким чином, метод бухгалтерського обліку використовує прийоми відображення інформації про об'єкти та вивчення всього предмету: документування, інвентаризацію, оцінку, калькулювання, рахунки та подвійний запис, баланс, звітність. Ці відносно відокремлені ме-



тодичні прийоми нагляду за об'єктами і створення інформації виступають у нерозривній єдності і тільки у сукупності забезпечують отримання системної інформації бухгалтерського обліку.

### 3.2. Стадії облікового процесу та їх взаємозв'язок з елементами бухгалтерського обліку

#### Обліковий процес та його стадії

Обліковий процес містить в собі відображення господарських операцій, під впливом яких змінюються об'єми та 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 логично витримана процедура відображення економічної інформації. Вона передбачає такі стадії облікового процесу: **фіксацію господарських фактів, оцінку, групування первинних даних за системою ознак, введення результатів групування в систему бухгалтерських рахунків, складення балансу і звітності.**

Між визначеними стадіями облікового процесу і елементами методу бухгалтерського обліку існує логичний взаємозв'язок.

**На першій стадії облікового процесу відбувається первинне спостереження за об'єктами бухгалтерського обліку та фіксація фактів здійснення господарської діяльності.** Поперед 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: документація, 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 усіх реквізитів документів, наявності підписів посадових осіб, відповідності оформлення документів, змісту господарських операцій. **Перевірка за суттю** складається у встановленні законності і доцільності госпо-

дарських операцій, **арифметична перевірка** – у визначенні точності арифметичних розрахунків, що зроблено у документах. У бухгалтерії також здійснюється **друга стадія облікового процесу – оцінка.** Під час опрацювання даних первинних і інших документів відбувається оцінка усіх без виключення 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 та 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 за статтями витрат. 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 складення 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: **документація, 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 створення 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. 3.2.

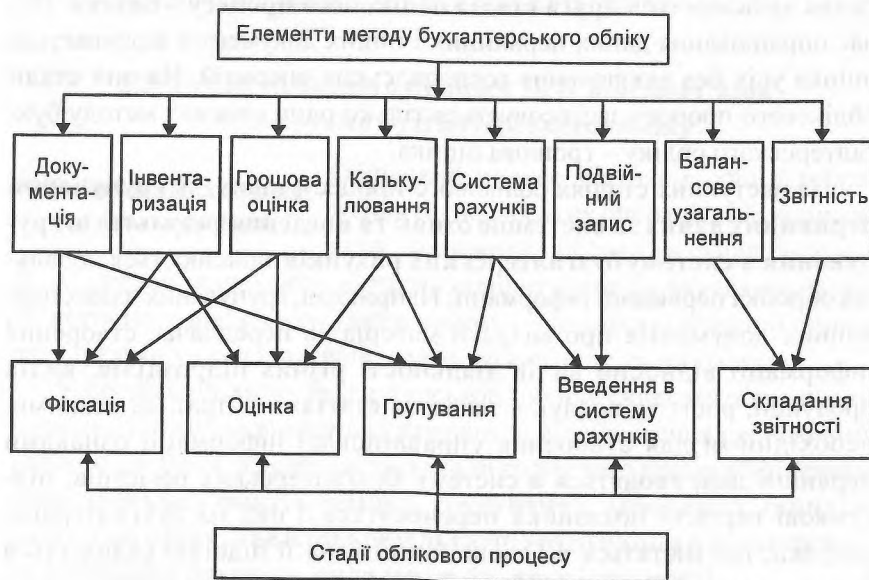


Рис. 3.2. Використання елементів методу на окремих стадіях облікового процесу

#### Питання для самоконтролю та обговорення:

1. У чому полягає сутність методу бухгалтерського обліку?
2. Назвіть та дайте обґрунтування елементам методу бухгалтерського обліку.
3. В 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?

## 4. ПЕРВИННЕ СПОСТЕРЕЖЕННЯ: ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ

### 4.1. Документація як елемент методу бухгалтерського обліку

#### Загальне поняття

У процесі господарської діяльності підприємства відбуваються постійні зміни в складі його активів, капіталу і зобов'язань. Реєстрація таких змін здійснюється робітниками підприємства перш за все шляхом їх фіксації в первинних документах.

Документ являє собою письмовий доказ факту здійснення господарської операції або письмове розпорядження власника на право її здійснення. Слово «документ» відбувається 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.

Спосіб суцільного і безупинного відображення господарських операцій за допомогою бухгалтерських документів називається документацією. Як найважливіший елемент методу бухгалтерського обліку вона 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, в 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. Зміна носіїв первинної інформації, проте, не знизилася значення документації як одного з ключових елементів методу бухгалтерського обліку.

Від результатів первинного спостереження, своєчасності і якості документації в значній мірі залежить вірогідність бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Порядок документального оформлення господарських операцій регламентовано Положенням про документальне забезпечення запи-

сів у бухгалтерському обліку, що затверджено наказом Міністерства фінансів України №88 від 24.05.95 р. (далі – Положенням №88).

Документи грають важливу роль в управлінні підприємством, оскільки:

- є підставою для здійснення господарських операцій і водночас містять розпорядження відповідним посадовим особам щодо їх проведення;

- забезпечують контроль наявності і руху господарських засобів з точки зору законності і доцільності господарських операцій;

- є юридичним доказом здійснення господарських операцій, а тому використовуються в процесі ревізії, при розгляді судовими органами господарських справ тощо.

### **Вимоги до оформлення документів**

Повнота і вірогідність показників обліку та звітності в першу чергу залежать від змісту й оформлення первинних документів. До них ставляться такі вимоги: **своєчасність оформлення, наявність встановлених реквізитів, вірогідність показників, що в них містяться, чіткість записів, відсутність дефектів, що викликають сумніви у вірогідності документа, виключення випадків виправлень у касових документах.**

Виправлення в документах роблять **коректурним способом**. Помилковий текст або суму закреслюють так, щоб можна було прочитати початкові дані, зверху роблять правильний запис. Виправлення помилок завіряють особи, що підписують документ.

Документи, складені з порушенням вимог, не мають юридичної чинності.

Первинний документ повинний містити необхідний перелік показників, що характеризують ту або іншу сторону господарської операції. Показники, що містяться в документі, називаються його реквізитами (від латинського «requisitum» – потрібний, необхідний).

Кожний документ має **обов'язкові реквізити**, без яких він вважається недійсним, тобто не має юридичної чинності. Відповідно до п.2.4 Положення №88, первинний документ має юридичну чинність і

доказовість тільки при наявності таких обов'язкових реквізитів:

- назва документу (наприклад, накладна) і код типової форми;
- назва підприємства, від імені якого складений документ, його юридична адреса, коди;
- дата складення;
- найменування сторін, що беруть участь у господарській операції;
- зміст господарської операції (наприклад, у накладній зазначається, який товар виданий і хто його одержав);
- натуральні і вартісні облікові вимірювачі;
- підписи осіб, які відповідають за проведення господарської операції і осіб, які безпосередньо її здійснили.

Найчастіше в економічній літературі в складі обов'язкових реквізитів виділяють «дату і номер» документа. Проте з погляду Положення №88, ці реквізити мають різну значущість. Якщо дата документа є обов'язковим реквізитом, то номер відноситься до додаткових, тобто його може і не бути. Додатковими реквізитами, відповідно до п.2.4 Положення №88 є також ідентифікаційний код підприємства, підстава для здійснення операції, дані про документ, що засвідчує особистість одержувача цінностей та послуг, інші реквізити.

Положення №88 не розкриває значення слова «інші», тому в практичній діяльності треба виходити з вимог нормативних актів, що регламентують складення тих чи інших конкретних або типових первинних документів, і доцільності використання додаткових реквізитів. Так, номер документа є обов'язковим реквізитом для касового ордера, оскільки цього потребує Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, що затверджене Постановою Правління НБУ №72 від 19.02.2001 р. У той же час номер може бути відсутнім на акті виконаних робіт, який підтверджує виконання договору.

У першому випадку відсутність нумерації веде до невизнання касового ордеру таким первинним документом, який має юридичну чинність, у другому – акт виконаних робіт залишається і без номера повноправним юридичним документом.



Крім загальних існують також спеціальні реквізити, що є обов'язковими для окремих форм документів. Наприклад, в акті приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів є обов'язковими дані про розмір зносу об'єкту на дату приймання (передачі), норму амортизації, технічні характеристики об'єкту, висновок комісії і підписи її членів тощо (стор. 80–81).

При використанні обчислювальної техніки реквізити документів можуть бути зафіксовані у вигляді 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 в усіх вільних, незаповнених рядках первинних документів обов'язково повинні бути зроблені прокреслення.

Відповідно до Положення №88 первинні документи повинні складатися в момент проведення господарської операції, а якщо це неможливо – відразу після її завершення.

#### **Державна регламентація первинних документів**

Значна частина первинних документів складається на **бланках типових форм**, які затверджені Держкомстатом України, відповідно до п. 2.7 Положення №88. Держкомстатом затверджено систему первинних документів, які охоплюють основні господарські операції.

Типові форми первинних документів затверджені такими наказами Держкомстата України:

- №253 від 09.10.95 р. – затверджено типові форми з обліку особового складу і використання робочого часу, введено в дію із січня 1996 року;

- №352 від 29.12.95 р. – затверджено типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів, введено в дію із січня 1996 року;

- №51 від 15.02.96 р. – затверджено типові форми з обліку касових операцій, введено в дію з лютого 1995 року;

- №67 від 11.03.96 р. – затверджено типові форми бланків суворої звітності, введено в дію з березня 1996 року;

- №144 від 22.05.96 р. – затверджено типові форми з обліку розрахунків із робітниками та службовцями із заробітної плати, введено в дію з липня 1996 року;

- №145 від 22.05.96 р. – затверджено типові форми з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, введено в дію з липня 1996 року;

- №193 від 21.06.96 р. – затверджено типові форми з обліку сировини і матеріалів, введено в дію з липня 1996 року.

#### **Правила виготовлення і зберігання бланків суворої звітності**

Бланки суворої звітності, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України №283 від 19.04.93 р., можуть виготовлятися тільки на державних спеціалізованих підприємствах і повинні мати друкарську нумерацію.

Документи, що пов'язані з оформленням грошових операцій – **чеки**, боргових зобов'язань – **векселя**, що засвідчують особистість одержувача матеріальних цінностей – **доручення** і деякі інші, складають на **бланках суворого обліку**, які повинні зберігатися в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях. Це необхідно для того, щоб обмежити доступ до них з метою запобігання їхнього несанкціонованого використання. Надходження бланків суворої звітності повинно оформлюватися прибутково-видатковими накладними і реєструватися в прошнурованій і опечатаній прибутково-видатковій книзі обліку бланків суворої звітності. У цій же книзі фіксується також видача бланків. Крім того, на кожний вид бланків суворої звітності ведеться картка-довідка щодо окремих матеріально-відповідальних осіб. Тобто, якщо на підприємстві право складення, наприклад, товарно-транспортних накладних надано п'ятьом комірникам, то на кожного з них заводиться окрема картка.

Помилки, що припущені при складенні документів суворої звітності, виправленню не підлягають. Зіпсовані бланки зберігаються для наступного контролю їх використання і наявності.

Систематично повинні проводитися перевірки наявності бланків суворой звітності з оформленням результатів перевірки актами за формою №СЗ-4.

За вірогідність інформації, що міститься в документі, відповідають посадові особи, які його підписують.

**Документообіг** Бухгалтерські документи від моменту складення до передачі їх в архів проходять шлях, який зветься **документообігом**.

Процес первинного документування – сама трудомістка стадія сукупного облікового процесу. Тому раціоналізація документообігу, в основі якої лежить визначення оптимального маршруту проходження документів у кожному конкретному підприємстві, є важливою задачею удосконалювання системи бухгалтерського обліку в цілому. Основними складовими маршруту є **формування документів і передача їх в бухгалтерію, облікове опрацювання даних, що в них містяться, передача документів до архіву**.

Складені в різних підрозділах підприємства документи передаються в бухгалтерію і підлягають опрацюванню на усіх стадіях облікового процесу, як це розглянуто в параграфі 3.2 (стор. 68–70).

Важливе значення в організації документообігу мають своєчасність і ритмічність надходження первинних документів, подальше їх опрацювання в бухгалтерському обліку. Це забезпечується розробкою і впровадженням чіткої системи документообігу, в якій повинні бути визначені всі джерела і види облікової інформації стосовно окремих технологічних процесів і організаційних структур, порядок і строки її передачі безпосередніми виконавцями господарських операцій до бухгалтерії, склад і строки подання бухгалтерією результатної інформації відповідним службам для прийняття управлінських рішень.

Основним документом, який визначає порядок і строки проходження і 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 тому, щоб встановити взаємну відповідальність виконавців на всьому ланцюжку проходження документів, починаючи від первинного джерела і закінчуючи архівом. Вимоги бухгалтерії з цього приводу є обов'язковими для всіх підрозділів підприємства.

Положення №88, що передбачає необхідність розробки графіку документообігу, не встановлює його форму, а визначає тільки загальні принципи його побудови: графік оформлюється у виді схеми або переліку робіт із створення, руху й опрацювання документів. Тому кожне підприємство встановлює форму графіку самостійно. В ньому обов'язково мають бути відомості про назву документів, підрозділи, де вони створюються, строки передачі для подальшого використання.

Відповідно до п. 6.1 Положення №88 відпрацьовані документи систематизуються в папках у хронологічному порядку і здаються до архіву підприємства. До того часу вони повинні зберігатись в окремих приміщеннях або закритих шафах під відповідальністю посадових осіб.

Збереження документів, в процесі їх опрацювання, передачу їх до архіву забезпечує головний бухгалтер. Видача документів із бухгалтерії, а також із архіву персоналу інших підрозділів проводиться за рішенням головного бухгалтера.

У випадку зникнення або знищення документів відповідно до п. 6.10 Положення №88 керівник підприємства зобов'язаний призначити комісію для встановлення переліку відсутніх документів і в писемній формі сповістити про це правоохоронні органи.

Результати роботи комісії оформлюються актом, копія якого в 10-денний строк направляється до вищої організації і податкового органу.

## 4.2. Класифікація документів

Оформлення господарських операцій здійснюється різними за змістом і формою документами. Правильному упорядкуванню і використанню в обліку документів сприяє їхня **класифікація** за певною сукупністю ознак.

**Розпорядчі документи** містять розпорядження щодо виконання окремих господарчих операцій. До них відносяться чеки на одержання коштів у банку, платіжні доручення банку на перерахування коштів із поточного рахунку підприємства своєму контрагентові, платіжні вимоги, накази про зарахування на роботу тощо. Проте розпорядчий документ не підтверджує факт здійснення господарської операції, а тому не служить підставою для її відображення в облікових регістрах.

**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 безпосередньо не відображають господарських операцій, а є лише способом узагальнення інформації первинних документів.

конавчого документу для сторони, що одержує об'єкт, і виправдувального для сторони, що його передає. Після визначення в цьому акті кореспонденції бухгалтерських рахунків він виконує функцію документу бухгалтерського оформлення.

За характером документованих операцій розрізняють документи грошові, матеріальні, розрахункові.

**Матеріальними** документами оформлюється рух матеріальних ресурсів. До них відносяться накладні, прибуткові ордери, лімітно-забірні карти, вимоги тощо.

(далі розгляд класифікацій документів  
продовжується на стор. 82)



Підприємство, організація \_\_\_\_\_

**Затверджую**  
Керівник підприємства \_\_\_\_\_

підпис і., о., прізвище  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_р.

**Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів**

№ документа		Дата упорядкування		Код особи, відповідальної за цілість засобів				Код виду операції		
Здавач	Одержувач	Дебет		Кредит		Початкова (покупна) вартість	Номер	Код		
цех, відділ, ділянка, лінія	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку		Інвентарний	Заводський	рахунки об'єкта аналітичного обліку (для віднесення амортизаційних відрахувань)	норми амортизаційних відрахувань	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

На підставі наказу (розпорядження) \_\_\_\_\_  
від «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_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 200_р. або по документах придбання	Рік випуску (будівництва)	Дата запровадження в експлуатацію (місяць, рік)			Номер паспорту
		Поправочний коефіцієнт	вид	код						
12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22

Джерело придбання (фінансування) \_\_\_\_\_

Підстава переміщення \_\_\_\_\_

Стисла характеристика об'єкта \_\_\_\_\_

Об'єкт технічним умовам \_\_\_\_\_  
відповідає (не відповідає) \_\_\_\_\_

зазначити, що саме не відповідає \_\_\_\_\_

Доробка не потрібна (потрібна – зазначити, що саме потрібно): \_\_\_\_\_

Результати випробування 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 переміщенні об'єкта «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_р.

Головний бухгалтер (бухгалтер) \_\_\_\_\_

За обсягом документованих операцій розрізняють первинні і зведені документи. Первинні документи – касові ордера, накладні, наряди тощо складають у момент проведення господарської операції. Зведені документи складають на підставі однорідних первинних документів шляхом групування й узагальнення їхніх показників. Це авансові звіти, відомості руху матеріалів, відомості розподілу заробітної плати і матеріалів за напрямками витрат тощо. Такі документи призначені для систематизації і скорочення облікових записів.

За засобом охоплення господарських операцій документи поділяють на разові і накопичувальні.

Разові документи – накладні, касові ордера, вимоги, акти тощо призначені для оформлення кожної окремої операції. Відразу ж після складання такі документи використовуються для здійснення облікових записів.

Накопичувальні документи використовуються для оформлення однорідних господарських операцій, що систематично повторюються протягом певного періоду – декади, місяця, кварталу. До них відносяться, наприклад, лімітно-забірні карти, маршрутні листи, наряди на підрядні роботи тощо. На відміну від разових, накопичувальні документи використовуються багаторазово. Підставою для бухгалтерських записів є підсумкова сума документу. Застосування накопичувальних документів сприяє зменшенню кількості первинних документів і облікових записів, дає змогу покращити документообіг і облік у цілому.

За місцем складання документи поділяються на внутрішні і зовнішні. Внутрішні документи – касові ордери, накладні, і т.д. складаються в підприємстві, де відбулася господарська операція. Зовнішні – накладні, рахунки, податкові накладні, платіжні вимоги, акти надходять від інших підприємств і організацій.

За засобом складання документи поділяються на такі, що складаються вручну та за допомогою обчислювальної техніки.

Класифікація бухгалтерських документів наведена в таблиці 4.1.

Класифікація документів

Класифікаційна ознака	Класифікаційна група	Документи
Призначення	Розпорядчі	Чеки, платіжні доручення, платіжні вимоги, накази про зарахування до роботи
	Виконавчі	Виписки банку, авансові звіти, прибуткові ордери
	Бухгалтерського оформлення	Бухгалтерські довідки, розрахунки, групувальні відомості, картки, розроблювальні таблиці
	Комбіновані	Акти приймання-передачі основних засобів, вимоги, лімітно-забірні карти, прибуткові і видаткові касові ордери, наряди на виконання робіт
Характер 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
Обсяг документованих операцій	Первинні	Касові ордери, накладні, наряди
	Зведені	Авансові звіти, відомості руху матеріалів, відомості розподілу заробітної плати і матеріалів за напрямком витрат
Засіб охоплення господарських операцій	Разові	Накладні, касові ордери, вимоги, акти
	Накопичувальні	Лімітно-забірні карти, маршрутні листи, наряди на підрядні роботи
Місце складання	Внутрішні	Касові ордери, накладні
	Зовнішні	Накладні, рахунки, податкові накладні, платіжні вимоги, акти
Спосіб складання	Такі, що складаються вручну	Усі документи з ручним заповненням
	Такі, що складаються за допомогою обчислювальної техніки	Машинограми та інші машинні носії облікової інформації

#### 4.3. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку

##### Загальне поняття

**Інвентаризація** – це спосіб виявлення фактичної наявності і стану господарських засобів, коштів підприємства та його заборгованості на певну дату. Інвентаризація об'єктів бухгалтерського обліку здійснюється шляхом вимірювання, зважування, перерахунку, порівняння. На основі даних інвентаризації роблять коригування облікових даних про наявність і стан об'єктів обліку, оскільки у процесі господарської діяльності можливі природне усушення, часткове псування та розкрадання майна.

Основна мета інвентаризації полягає в установленні кількісної наявності і фактичного фізичного стану основних засобів і коштів, обсягів незавершеного виробництва, реальності дебіторської і кредиторської заборгованості та інших об'єктів, які відображені в системі бухгалтерського обліку.

В процесі інвентаризації здійснюється контроль збереження майна, виявляють предмети, що втратили свою первісну якість, а також наднормативні і невикористані матеріали, інвентар, обладнання, машини та інші об'єкти основних засобів. Водночас при інвентаризації перевіряють дотримання правил і умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил утримання та експлуатації машин, устаткування, інструментів, спецодягу, інвентаря та ін.

Інвентаризація має також метою контроль вірогідності даних бухгалтерського обліку і звітності, зокрема, їх відповідності реальній наявності і вартості об'єктів, які відображені у відповідних статтях балансу підприємства.

##### Види інвентаризації

Залежно від повноти охоплення об'єкта інвентаризації розрізняють два її види: повну і часткову.

**Повна інвентаризація** охоплює всі без винятку об'єкти обліку – матеріальні цінності, гроші, розрахунки, що належать підприємству.

Таку інвентаризацію проводять перед складанням річної звітності. Термін проведення інвентаризації окремих об'єктів встановлюється відповідними положеннями.

**Часткова інвентаризація** охоплює окремі види об'єктів, наприклад, гроші в касі, запаси тощо.

Проводиться також **вибіркова інвентаризація**, хоча за характером охоплення об'єктів обліку вона належить до часткової.

Залежно від задач і часу проведення інвентаризацію підрозділяють на **планову** і **позапланову**. **Планова інвентаризація** здійснюється за раніше встановленими планом і строком. **Позапланова** – здійснюється тоді, коли в цьому виникає незапланована необхідність, за розпорядженням керівництва у зв'язку з певними обставинами, за вимогою органів управління, слідчих і контролюючих органів, в ході проведення ревізії, при зміні матеріально-відповідальних осіб тощо.

Проведення інвентаризації необхідно також у таких випадках:

- при переданні майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство;
- перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і заборгованості, інвентаризація яких проводилася після 1 жовтня звітного року. Інвентаризацію будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів проводять один раз у три роки, а бібліотечних фондів – один раз у п'ять років;
- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);
- у зв'язку з виникненням аварій, пожеж, стихійного лиха;
- при переданні підприємств та їх структурних підрозділів іншим підприємствам;
- у разі ліквідації підприємства.



### **Загальний порядок проведення інвентаризації**

Для проведення інвентаризації створюється комісія, що зобов'язана у присутності матеріально-відповідальної особи перевірити наявність всіх цінностей. Їх записують до опису встановленої форми, котрий підписують усі члени комісії. До початку інвентаризації матеріально-відповідальна особа дає розписку про те, що всі прибуткові й видаткові документи стосовно руху матеріальних цінностей здано до бухгалтерії і ніяких неоприбуткованих чи несписаних цінностей у нього немає.

Зафіксовані в інвентаризаційному опису дані порівнюються з обліковими даними про залишки тих же матеріальних цінностей, які є в наявності.

У результаті порівняння облікових даних з фактичними можуть бути виявлені такі факти: фактичний і бухгалтерський залишки співпадають; фактичний залишок менше облікового – нестача; фактичний залишок більше бухгалтерського облікового – надлишок.

Розходження фактичної наявності матеріальних цінностей та коштів з даними бухгалтерського обліку, встановлені при інвентаризації та інших перевірках, регулюються підприємством, установою у такому порядку:

- основні засоби, матеріальні цінності, цінні папери, кошти та інше майно, що виявилось у надлишку, підлягають оприбуткуванню;

- нестача в межах затверджених норм витрат списується за рішенням керівника підприємства як витрати виробництва, понаднормова нестача відшкоджується матеріально-відповідальними особами.

Матеріали інвентаризацій та рішення щодо регулювання відхилень затверджуються керівником підприємства, установи з включенням результатів до звіту за той період, в якому закінчено інвентаризацію, а також і до річного звіту.

Отже, інвентаризація як методичний спосіб бухгалтерського обліку і форма поточного контролю забезпечує виявлення і запобігання нестач і втрат майна, сприяє його збереженню, забезпечує вірогідність облікових даних.

### **Питання для самоконтролю та обговорення:**

1. Що таке документація?
2. Охарактеризуйте роль документації в управлінні підприємством.
3. Як класифікують документи?
4. Які документи призначені для узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку?
5. За якою ознакою класифікують документи на розпорядчі, виконавчі, бухгалтерського оформлення та комбіновані?
6. Що таке документообіг?
7. Які вимоги висуваються до оформлення документів?
8. Які обов'язкові реквізити мають первинні документи?
9. Які особливості виготовлення та зберігання бланків документів суворої звітності?
10. Що таке інвентаризація?
11. Які розрізняють види інвентаризації?
12. Розкрийте загальний порядок проведення інвентаризації.

## 5. СИСТЕМА РАХУНКІВ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

### 5.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх призначення та будова

**Зміст і визначення рахунку**      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 також 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. Використання бухгалтерських рахунків для відображення господарських операцій підприємства сприяє обліку та контролю наявності та руху засобів, формування та змін джерел в процесі здійснення його діяльності.

Господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку можуть відображатись в залежності 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 рахунку повинна мати: назву, шифр, ліву частину – дебет, та праву – кредит.

Наведемо схему рахунку:

Рахунок (назва об'єкту, що обліковується)	
Дт (дебет)	Кт (кредит)

Рахунок пристосовано для відокремленого відображення змін у відповідному об'єкті як в бік збільшення, так і в бік зменшення. Вони будуть зафіксовані в дебеті або в кредиті рахунку в залежності від свого впливу на об'єкт, який на ньому обліковується. Назви сторін рахунку умовні і відносяться до бухгалтерських термінів. Ліва – **Дебет** (від латинського «Debet» – він винен), а права – **Кредит** (від латинського «Credit» – він вірить). В теперішній час 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. Обороти – це рух коштів, відображення відповідного процесу.

Для позначення залишків на рахунках застосовується термін «сальдо». **Залишок рахунку** – різниця оборотів в дебеті та кредиті рахунку. 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

У залежності від того, для обліку яких об'єктів призначені бухгалтерські рахунки, вони діляться на **активні і пасивні**. **Активні рахунки** призначені для обліку наявності і руху активів підприємства, а **пасивні рахунки** використовуються з метою обліку наявності і зміни джерел формування активів, капіталу і зобов'язань.

Таке поділення обумовлює дві схеми записів на рахунках.

При відображенні операцій на **активному рахунку** слід дотримуватись таких правил:

- при відкритті активного рахунку залишок на початок проведення операцій записується в дебет рахунку;
- у дебеті рахунку відображаються операції, що приводять до збільшення засобів;
- у кредиті відображаються операції, що приводять до зменшення засобів;
- 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.

Проілюструємо порядок записів на **активному рахунку «Каса»**. Надходження грошових коштів в касу необхідно відображати в дебеті рахунку, їх вибуття – в протилежному боці – кредиті рахунку. Цифра в дужці вказує номер факту здійснення операції. Залишок на даному рахунку може бути тільки дебетовий, тому що неможливо використати готівки більш, ніж є в наявності. Залишку може і не бути.

### 30 «Каса»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
Сальдо на початок періоду 200	
1) 500	2) 500
3) 1300	4) 1200
Оборот за дебетом 1800	Оборот за кредитом 1700
Сальдо на кінець періоду 300	

Дебетовий оборот (сума надходжень) склав 1800 грн. Кредитовий оборот – 1700 грн. Залишок на початок періоду – 200 грн., залишок на кінець – 300 грн.

Формула розрахунку сальдо на кінець періоду активного рахунку така:

$$\text{Сальдо кінцеве} = \text{Сальдо початкове} + \text{Оборот за дебетом} - \text{Оборот за кредитом}$$

До активних рахунків відносяться, наприклад, рахунки: 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 14 «Фінансові інвестиції», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 28 «Товари», 30 «Каса», 31 «Рахунки у банках» тощо.

При відображенні операцій на **пасивному рахунку** слід дотримуватись таких правил:

- при відкритті пасивного рахунку залишок на початок проведення операцій записується в кредит рахунку;
- в кредиті рахунку відображаються операції, що приводять до збільшення джерел засобів;
- в дебеті відображаються операції, що приводять до зменшення джерел засобів;
- 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.

Проілюструємо порядок записів на **пасивному рахунку «Короткострокові позики»**. Надання позик необхідно відображати в кредиті рахунку, їх погашення – в протилежному боці – дебеті рахунку. Залишок на даному рахунку може бути тільки кредитовий. Залишку може і не бути.

### 60 «Короткострокові позики»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
	Сальдо на початок періоду 0
2) 10000	1) 10000
Оборот за дебетом 10000	Оборот за кредитом 10000
	Сальдо на кінець періоду 0



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 рахунку така:

$$\text{Сальдо кінцеве} = \text{Сальдо початкове} + \text{Оборот за кредитом} - \text{Оборот за дебетом}$$

До пасивних рахунків відносяться, наприклад: 40 «Статутний капітал», 43 «Резервний капітал», 50 «Довгострокові позики» тощо.

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 служити: 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 платежами» (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 рахунку. 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 «Податковий кредит» може відігравати роль активного рахунку у випадку коли податковий кредит бюджетом не повернений.

При відображенні операцій на **активно-пасивному рахунку** слід дотримуватись наступних правил:

- сума початкового сальдо записується в дебеті, якщо вона відображає дебіторську заборгованість, або в кредиті – коли заборгованість кредиторська;
- в кредиті рахунку відображуються операції, які приводять до збільшення кредиторської заборгованості та зменшення дебіторської;

■ в дебеті відображується збільшення дебіторської і зменшення кредиторської заборгованості;

■ залишок на кінець здійснення операцій може бути: тільки кредитовий, коли він відображає кредиторську заборгованість і сума початкового залишку та кредитового обороту більше, ніж сума дебетового обороту; дебетовий, коли він відображає дебіторську заборгованість і сума початкового залишку та дебетового обороту більше, ніж сума кредитового обороту; дебетовий і кредитовий водночас – розгорнуте сальдо. Розгорнуте сальдо в активно-пасивних рахунках визначається за даними аналітичного обліку: за допомогою відкриття активного та пасивного аналітичних рахунків. За схемою активного рахунку окремо визначається сальдо на кожному аналітичному рахунку з дебіторської заборгованості. За схемою пасивного рахунку – сальдо з кредиторської заборгованості.

Порядок записів на активно-пасивному рахунку схематично має такий вигляд:

Активно – пасивний рахунок  
(шифр, найменування)

Дт (дебет)	Кт (кредит)
Початкове сальдо дебіторської заборгованості	Початкове сальдо кредиторської заборгованості
Збільшення дебіторської заборгованості (+)	Збільшення кредиторської заборгованості (+)
Зменшення кредиторської заборгованості (–)	Зменшення дебіторської заборгованості (–)
Оборот за дебетом	Оборот за кредитом
Кінцеве сальдо дебіторської заборгованості	Кінцеве сальдо кредиторської заборгованості

### Взаємозв'язок рахунків бухгалтерського обліку з балансом

Суми сальдо на кінець звітного періоду, що визначені на рахунках, переносяться до бухгалтерського балансу. У більшості випадків назва статей балансу і рахунків співпадають, але в окремих випадках одна стаття балан-

су може об'єднувати залишки декількох рахунків. Наприклад, стаття «Основні засоби» за первісною вартістю об'єднує залишки 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 II активу балансу, а кредитове – в частині заборгованості підприємства бюджету – у розділі IV 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.

## 5.2. Подвійний запис, його зміст 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 ж сама сума відбивається **одночасно на двох рахунках**: за дебетом одного та кредитом іншого. Цей спосіб відображення факту господарського життя називається **методом подвійного запису**.

У результаті цього підсумок оборотів за дебетом всіх рахунків завжди повинен дорівнювати підсумку оборотів за кредитом всіх 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 параграфі 2.3 (стор. 54–59), 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, в *дебет* одного та *кредит* іншого рахунку. Відображені суми кожної операції в дебеті рахунків дорівнюють сумам записів в 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, внаслідок чого залишки на рахунках бухгалтерського обліку не відповідають дійсності.

**Взаємозв'язок рахунків**, який здійснюється за допомогою подвійного запису, називається їх **кореспонденцією**, 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:

$$\text{Дебет (шифр рахунку)} \quad \text{Кредит (шифр рахунку)} - \text{сума}$$

Відображення господарської операції за цією формулою називається

вається бухгалтерською проводкою (бухгалтерським записом), тобто бухгалтерська проводка – це вираження кореспонденції рахунків стосовно даних про кожну конкретну господарську операцію.

У бухгалтерському обліку існують ситуації, коли запис робиться методом «сторно». В цьому разі суми, що відраховуються із записів, зроблених у відповідній частині рахунку, відображають у цій же, а не протилежній частині, але зі знаком «мінус». Такий порядок запису має велике значення для збереження економічного змісту фактів, які відображаються 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 взаємодіють у даній конкретній господарській операції?

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.** Відпущені зі складу матеріали на виробництво продукції на суму 200 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 відображаються на активних рахунках, тобто в цій операції беруть участь два активних рахунки.

На активних рахунках збільшення відображується в дебеті, зменшення – в кредиті.

4. У цій ситуації простий бухгалтерський запис буде мати такий вигляд:

Дебет рахунку 23 «Виробництво»

Кредит рахунку 20 «Виробничі запаси» – 200 грн.

**Приклад 2.** Нарахована заробітна плата працівникам основного виробництва – 2300 грн., адміністрації підприємства – 1000 грн., відділу збуту – 700 грн. В цілому нараховано – 4000 грн.

Операція приводить до збільшення заборгованості підприємства своїм працівникам з оплати праці та збільшення витрат підприємства. За цією операцією можливо скласти три простих або одну складну бухгалтерську проводку.

*Прості проводки:*

а) Дебет рахунку 23 «Виробництво»

Кредит рахунку 661 «Розрахунки з оплати праці» – 2300 грн.;

б) Дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Кредит рахунку 661 «Розрахунки з оплати праці» – 1000 грн.;

в) Дебет рахунку 93 «Витрати на збут»

Кредит рахунку 661 «Розрахунки з оплати праці» – 700 грн.;

*Складний бухгалтерський запис:*

Дебет рахунку 23 «Виробництво» – 2300 грн.

Дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати» – 1000 грн.

Дебет рахунку 93 «Витрати на збут» – 700 грн.

Кредит рахунку 661 «Розрахунки з оплати праці» – 4000 грн.



Бухгалтерські проводки з указівкою декількох рахунків, що дебетуються, та декількох рахунків, що кредитуються, не застосовують в принципі, тому що порушується чіткість кореспонденції рахунків і у дебеті або у кредиті повинен зазначитись тільки один рахунок.

### Приклад відображення господарських операцій на рахунках методом подвійного запису

За даними Головної книги станом на 1 лютого в АТ «Злагода» 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 позики» – 9000 грн.,
- 63 «Розрахунки з поставальниками і підрядчиками» – 1200 грн.,
- 66 «Розрахунки з оплаті праці» – 4400 грн.

### Журнал реєстрації господарських операцій за лютий по АТ «Злагода»

№	Зміст операції	Бухгалтерська проводка		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	По чеку з поточного рахунку в банку отримана в касу готівка для виплати заробітної плати за січень	30	31	4400
2	По платіжній відомості виплачена заробітна плата за січень	66	30	4000
3	За вимогою відпущені матеріали зі складу на виробництво продукції	23	20	8000
4	Нарахована заробітна плата робітникам виробництва за лютий	23	66	4500
5	Утриманий прибутковий податок з заробітної плати робітників за лютий	66	64	800

### Продовження журналу реєстрації

№	Зміст операції	Бухгалтерська проводка		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
6	Надійшли від поставальника і на підставі прибуткового ордеру оприбутковані матеріали	20	63	3000
7	З рахунку в банку перераховано поставальникам за матеріали, що надійшли раніше	63	31	2800
8	Передана з виробництва до складу і оприбуткована готова продукція	26	23	10000
9	З рахунку в банку перераховано в погашення заборгованості банку з короткострокової позики	60	31	2000

На підставі первинних документів відобразимо господарські операції за лютий на рахунках обліку (скорочення: сальдо початкове – с.п., сальдо кінцеве – с.к., оборот – об.):

10 «Основні засоби»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 12000	
Об. 0	Об. 0
С.к. 12000	

13 «Знос необоротних активів»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)
	С.п. 1000
Об. 0	Об. 0
	С.к. 1000

20 «Виробничі запаси»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 11000	
б) 3000	3) 8000
Об. 3000	Об. 8000
С.к. 6000	

23 «Виробництво»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 3000	
3) 8000	8) 10000
4) 4500	
Об. 12500	Об. 10000
С.к. 5500	

## 30 «Каса»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 600	
1) 4400	2) 4000
Об. 4400	Об. 4000
С.к. 1000	

## 26 «Готова продукція»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 1000	
8) 10000	
Об. 10000	Об. 0
С.к. 11000	

## 40 «Статутний капітал»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
	С.п. 25000
Об. 0	Об. 0
С.к. 11000	С.к. 25000

## 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
	С.п. 1200
7) 2800	6) 3000
Об. 2800	Об. 3000
	С.к. 1400

## 31 «Рахунки в банках»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 13000	
	1) 4400
	7) 2800
	9) 2000
Об. 0	Об. 9200
С.к. 3800	

## 64 «Розрахунки за податками і платежами»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
	С.п. 0
	5) 800
Об. 0	Об. 800
	С.к. 800

## 60 «Короткострокові позики»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
	С.п. 9000
9) 2000	
Об. 2000	Об. 0
	С.к. 7000

## 66 «Розрахунки з оплати праці»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
	С.п. 4400
2) 4000	4) 4500
5) 800	
Об. 4800	Об. 4500
	С.к. 4100

## 5.3. Синтетичний і аналітичний облік

## Синтетичні рахунки

У бухгалтерському обліку в залежності від ступеня узагальнення даних застосовуються рахунки трьох порядків. Рахунки першого порядку – синтетичні рахунки – це рахунки, на кожному з яких відображується рух цілої групи, сукупності об'єктів обліку, що економічно однорідні за своїм змістом. Так, на синтетичному рахунку 20 «Виробничі запаси» ведеться облік руху і стану усіх наявних на підприємстві матеріальних ресурсів у цілому.

Облік, що ведеться на синтетичних рахунках, називається синтетичним («синтез» – об'єднання). Особливістю синтетичних рахунків є те, що на них відображуються дані тільки у вартісному вираженні, в грошовій оцінці.

До синтетичних рахунків відносять, наприклад, рахунки 10 «Основні засоби», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками», 66 «Розрахунки з оплати праці» та інші.

Показники синтетичних рахунків необхідні для балансового узагальнення стану економічних об'єктів та інших цілей, але відомостей, що на них одержуються, недостатньо для оперативного управління діяльністю підприємства.

Керівництву необхідна більш докладна інформація про стан конкретних активів і джерел їх формування, про рух цих об'єктів. Наприклад, підприємству необхідно не просто знати, що в нього є виробничі запаси на суму 1000 грн., а треба мати уявлення про те, скільки і яких саме матеріальних цінностей у натуральному і вартісному вираженні знаходиться на складах. Цю інформацію одержують за допомогою аналітичних рахунків.

### Аналітичні рахунки

**Аналітичні рахунки** – це рахунки, на кожному з яких відображується рух лише 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» – розподіл).

Аналітичні рахунки відкриваються до більшості синтетичних рахунків. Синтетичні рахунки, на яких немає потреби вести аналітичні рахунки, називаються неподільними. Наприклад, якщо на підприємстві використовується тільки національна валюта, рахунок 30 «Каса» є неподільним.

На аналітичних рахунках облік може вестися як у вартісному, так і в натуральному вираженні. Аналітичні рахунки дають більш докладну характеристику кожному об'єкту обліку. З метою одержання загальної, але достатньої для цілей управління характеристики діяльності підприємства синтетичні й аналітичні рахунки необхідно вести **паралельно**, тобто аналітичний облік ведеться невідокремлено від синтетичного, а в його розвиток. В аналітичному обліку фіксується рух тих самих активів або джерел, але в розбивці за їхніми конкретними показниками (найменуваннями, сортами, розмірами, прізвищами фізичних осіб тощо).

На більшості синтетичних рахунків необхідно вести групування чи узагальнення даних аналітичних рахунків за певними визначеними ознаками для того, щоб одержати показники про стан і рух окремих підгруп об'єктів в рамках відповідних синтетичних рахунків. Такі групування в поточному обліку здійснюються за допомогою **субрахунків**, що є рахунками другого порядку.

Перелік субрахунків передбачений Планом рахунків, на відміну від переліку аналітичних рахунків (що регламентується самостійно підприємствами). Він показує напрямок, за яким повинно здійснюватися групування даних аналітичного обліку. Субрахунки використовуються підприємствами виходячи з потреб управління і можуть,

при необхідності, ними доповнюватися, але зі зберіганням кодів, передбачених Планом рахунків.

**Приклад 1.** Облік на рахунку 20 «Виробничі запаси» ведеться з такою деталізацією:

Синтетичний рахунок	Субрахунки	Приклади аналітичних рахунків
20 «Виробничі запаси»	201 «Сировина і матеріали»	Сталь, алюміній, мідь
	202 «Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби»	Підшипники, арматура
	203 «Паливо»	Вугілля, бензин, дрова
	204 «Тара і тарні матеріали»	Папір, рейки, ящики
	205 «Будівельні матеріали»	Цегла, дерев'яні балки
	206 «Матеріали, передані в переробку»	Види матеріалів і найменування підприємств-переробників
	207 «Запасні частини»	Двигун, автомобільні шини
	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	Суперфосфат, інші мінеральні добрива, біопрепарати, хімікати тощо
	209 «Інші матеріали»	Металева стружка

**Приклад 2.** Облік на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками» ведеться в такому порядку:

Синтетичний рахунок	Субрахунки	Приклади аналітичних рахунків
63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	БАТ «Пресмаш», МП «Прогрес», БАТ «Одесаобленерго»
	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	«Verbatim Corporation», Компанія «Лукойл»



Якщо аналітичний облік ведеться за рахунками, на яких відображуються розрахункові операції (63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками», 64 «Розрахунки за податками і платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки з оплати праці» тощо), то форма аналітичних рахунків не відрізняється від форми синтетичних рахунків.

У свою чергу схема аналітичних рахунків, на яких враховуються різні матеріальні цінності, відрізняється від схеми синтетичних рахунків, оскільки в них передбачено відображення даних не тільки у вартісному, але й в натуральному вираженні. Це стосується, наприклад, рахунків 10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси», 26 «Готова продукція» тощо.

#### **Взаємозв'язок синтетичних і аналітичних рахунків**

Показники синтетичних і аналітичних рахунків розрізняються між собою не різноманітністю об'єктів, а лише ступенем їхньої деталізації. Аналітичні рахунки є подальшим розвитком синтетичних рахунків, причому

записи на тих і інших здійснюються за даними одних і тих самих документів.

Між синтетичними й аналітичними рахунками існує тісний взаємозв'язок, що випливає із самої природи аналітичних рахунків як частини синтетичних. Взаємозв'язок виявляється в наступному:

1. Якщо синтетичний рахунок активний, то всі аналітичні рахунки, що ведуться до нього, також активні.
2. Якщо синтетичний рахунок пасивний, то всі аналітичні рахунки до нього також пасивні.
3. Залишок на синтетичному рахунку дорівнює сумі залишків на всіх аналітичних рахунках, що ведуться до нього.
4. Обороти у дебеті синтетичного рахунку дорівнює сумі дебетових оборотів відповідних аналітичних рахунків.
5. Обороти у кредиті синтетичного рахунку дорівнює сумі кредитових оборотів відповідних аналітичних рахунків.

6. Порядок розрахунку залишку на кінець місяця на аналітичних рахунках такий же, як і на синтетичному рахунку.

7. Сума, що записана на синтетичному рахунку, повинна дорівнювати сумах цієї ж операції на всіх його аналітичних рахунках.

Розглянемо окремі операції **прикладу по АТ «Злагода»** (продовження, початок див. у параграфі 5.2 на стор. 98).

Відкриємо аналітичні рахунки до рахунків 20 «Виробничі запаси» і 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками».

Відомо, що на 1 лютого поточного року:

1. На складі підприємства були залишки виробничих запасів на загальну суму 11000 грн., у тому числі:

- 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.

2. Заборгованість підприємства постачальникам складала:

- заводу «Центролит» – 1200 грн.

За звітний період в АТ «Злагода» відбулися наступні господарські операції, що стосуються руху виробничих запасів і розрахунків з постачальниками (нумерація операцій наведена відповідно до журналу реєстрації операцій, складеного в параграфі 5.2):

**Операція 3.** За вимогою відпущені матеріали зі складу на виробництво – 8000 грн., у т.ч. сталь – 22 т на суму 4400 грн., алюміній – 6 т на суму 3600 грн.:

Дебет рахунку 23 «Виробництво»

Кредит рахунку 20 «Виробничі запаси» – 8000 грн.

**Операція 6.** Надійшли від постачальника і оприбутковані на склад матеріали на суму 3000 грн., у т.ч. сталь – 9 т на суму 1800 грн., алюміній – 2 т на суму 1200 грн.

Матеріали надійшли від заводу «Металіст»:

Дебет рахунку 20 «Виробничі запаси»

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками» – 3000 грн.

**Операція 7.** З рахунку в банку перераховано постачальникам за матеріали, що надійшли раніше, – 2800 грн., у т.ч. частково погашена

заборгованість заводу «Центролит» – 800 грн. і заводу «Металіст» – 2000 грн.:

Дебет рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»

Кредит рахунку 31 «Рахунки в банках» – 2800 грн.

Господарські операції, які відбулися на протязі звітного місяця, мають бути відображені на синтетичних рахунках 20 «Виробничі запаси» і 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками» і аналітичних рахунках до них таким чином.

### Синтетичний рахунок 20 «Виробничі запаси»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С. п. 11000	
6) 3000	3) 8000
Об. 3000	Об. 8000
С. к. 6000	

### Аналітичні рахунки до рахунку 20 «Виробничі запаси»

#### Сталь

Од. вим. – т

Ціна – 200 грн.

№ п/п	Зміст запису	Залишок		Надходження		Витрачання	
		Кіль- кість, т	Сума, грн.	Кіль- кість, т	Сума, грн.	Кіль- кість, т	Сума, грн.
	Залишок на 1.02	25	5000				
3	Відпущено на виробництво					22	4400
6	Надійшло від постачальника			9	1800		
	Оборот за місяць	–	–	9	1800	22	4400
	Залишок на 1.03	12	2400				

### Алюміній

Од. вим. – т

Ціна – 600 грн.

№ п/п	Зміст запису	Залишок		Надходження		Витрачання	
		Кіль- кість, т	Сума, грн.	Кіль- кість, т	Сума, грн.	Кіль- кість, т	Сума, грн.
	Залишок на 1.02	10	6000				
3	Відпущено на виробництво					6	3600
6	Надійшло від постачальника			2	1200		
	Оборот за місяць	–	–	2	1200	6	3600
	Залишок на 1.03	6	3600				

### Синтетичний рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»

Дт (дебет) Кт (кредит)

	С. п. 1200
7) 2800	6) 3000
Об. 2800	Об. 3000
	С. к. 1400

### Аналітичні рахунки до рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»

#### Завод «Центролит»

#### Завод «Металіст»

Дт (дебет) Кт (кредит)		Дт (дебет) Кт (кредит)	
	С.п. 1200		С.п. 0
7) 800		7) 2000	6) 3000
Об. 800	Об. 0	Об. 2000	Об. 3000
	С.к. 400		С.к. 1000

**Порядок  
узагальнення  
даних  
бухгалтерських  
рахунків**

Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку здійснюється за допомогою **оборотних відомостей**. Оборотні відомості складаються, як правило, коли закінчився звітний місяць, окремо за синтетичними і аналітичними рахунками. Оборотні відомості за аналітичними рахунками бувають різними в залежності від того, які показники характеризують об'єкти аналітичного обліку.

Наприклад, оборотні відомості з рахунків, що призначені для обліку розрахунків і джерел господарських засобів, включають лише вартісні показники, а оборотні відомості з рахунків виробничих запасів, готової продукції та інших матеріальних цінностей містять дані в натуральному і вартісному вираженні.

**Оборотні відомості аналітичних рахунків** до синтетичних рахунків 20 «Виробничі запаси» і 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками» за даними вищенаведеного прикладу по АТ «Злагода», будуть мати такий зміст:

**Оборотна відомість аналітичних рахунків до рахунку  
20 «Виробничі запаси»**

№	Найменування виробничих запасів	Од. виміру	Ціна, грн.	Залишок на початок місяця		Надходження		Витрачання		Залишок на кінець місяця	
				Кільсть, т	Сума, грн.	Кільсть, т	Сума, грн.	Кільсть, т	Сума, грн.	Кільсть, т	Сума, грн.
1	Сталь	т	200	25	5000	9	1800	22	4400	12	2400
2	Алюміній	т	600	10	6000	2	1200	6	3600	3	3600
	Всього	х	х	х	11000	х	3000	х	8000	х	6000

**Оборотна відомість аналітичних рахунків до рахунку  
63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»**

№	Найменування постачальників	Залишок на початок місяця, грн.		Обороти за місяць, грн.		Залишок на кінець місяця, грн.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Завод «Центроліт»	—	1200	800	0	—	400
2	Завод «Металіст»	—	0	2000	3000	—	1000
	Всього	—	1200	2800	3000	—	1400

Отже, оборотні відомості аналітичних рахунків являють собою зведення оборотів і сальдо по всіх рахунках аналітичного обліку, що об'єднані одним синтетичним рахунком і призначені для спостереження стану окремих видів активів і їхніх джерел, а також для перевірки точності облікових записів на аналітичних та синтетичних рахунках: підсумкові дані зазначених оборотних відомостей повинні співпадати з відповідними показниками синтетичних рахунків (в даному прикладі 20 «Виробничі запаси» та 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»).

Узагальнення даних всіх **синтетичних рахунків** також здійснюється в **оборотно-сальдовій відомості**, що має такий вигляд:

**Оборотно-сальдова відомість синтетичних рахунків  
за лютий по АТ «Злагода»**

Шифр	Найменування рахунків	Залишок на початок місяця, грн.		Обороти за місяць, грн.		Залишок на кінець місяця, грн.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
10	Основні засоби	12000	—	—	—	12000	—
13	Знос необоротних активів	1000	—	—	—	1000	—
20	Виробничі запаси	11000	—	3000	8000	6000	—
23	Виробництво	3000	—	12500	10000	5500	—
26	Готова продукція	1000	—	10000	—	11000	—
30	Каса	600	—	4400	4000	1000	—
31	Рахунки в банках	13000	—	—	9200	3800	—
40	Статутний капітал	—	25000	—	—	—	25000
60	Короткострокові позики	—	9000	2000	—	—	7000
63	Розрахунки з постачальниками і підрядчиками	—	1200	2800	3000	—	1400
64	Розрахунки за податками і платежами	—	—	—	800	—	800
66	Розрахунки з оплати праці	—	4400	4800	4500	—	4100
	Всього	40600	40600	39500	39500	39300	39300



Оборотно-сальдова відомість синтетичних рахунків має **три пари рівностей**:

1. Підсумок початкових дебетових залишків всіх рахунків повинен дорівнювати підсумку початкових кредитових залишків всіх рахунків. Зазначена рівність впливає з об'єктивної рівності підсумкової суми активів підприємства загальній сумі джерел їх виникнення.

2. Підсумок дебетових оборотів за місяць на всіх рахунках дорівнює підсумку кредитових оборотів на всіх рахунках. Ця рівність пояснюється використанням методу подвійного запису при відображенні господарських операцій.

3. Підсумок дебетових залишків на кінець місяця на всіх рахунках дорівнює підсумку кредитових залишків на кінець місяця на всіх рахунках. Ця рівність є наслідком перших двох рівностей.

Таким чином, оборотно-сальдова відомість синтетичних рахунків являє собою зведення оборотів і сальдо всіх синтетичних рахунків. Вона дає загальне уявлення про стан сукупних активів і джерел їх виникнення, а також є засобом контролю облікових записів, що складені із застосуванням подвійного запису, і ознайомлення зі станом активів і джерел, а також їх зміною.

При узагальненні даних поточного обліку може також використовуватися **шахова оборотна відомість**, у якій містяться дебетові і кредитові обороти за місяць по всіх синтетичних рахунках.

Її відмінною рисою є те, що в ній простежується кореспонденція синтетичних рахунків.

Шахова оборотна відомість за лютий по АТ «Злагода»

Рахунки, що дебетуються	Рахунки, що кредитується												Всього в дебеті
	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
Всього в кредиті	—	—	8000	10000	—	4000	9200	—	—	3000	800	4500	39500 шаховий підсумок

У нинішній час шахова оборотна відомість у чистому вигляді застосовується рідко. Однак, принцип шахового запису в бухгалтерському обліку використовується дуже широко, наприклад, він полягає в основі побудови багатьох регистрів, що застосовуються в межах журнальної форми обліку.

#### 5.4. Класифікація і План бухгалтерських рахунків

##### Класифікація бухгалтерських рахунків

**Класифікація рахунків** – це спосіб вивчення рахунків, що полягає у їх групуванні за якісно однорідними ознаками. 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 за економічним змістом, за призначенням і структурою та відповідно до балансу.

**I. Класифікація рахунків за економічним змістом** співвідноситься з класифікацією об'єктів обліку і відповідає на питання про те, що враховується на тих чи інших рахунках. Класифікація наведена у таблиці 5.1.

Таблиця 5.1

Класифікація рахунків за економічним змістом

Рахунки господарських засобів (активів)	Рахунки джерел господарських засобів	Рахунки витрат, доходів і результатів діяльності
<b>1. Рахунки необоротних активів</b> (10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 13 «Знос необоротних активів», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції» та інші) <b>2. Рахунки оборотних активів:</b> – рахунки запасів (20 «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	<b>1. Рахунки власного капіталу</b> (40 «Статутний капітал», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)» та інші) <b>2. Рахунки забезпечення зобов'язань і цільових надходжень</b> (47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження») <b>3. Рахунки зобов'язань:</b> – рахунки довгострокових зобов'язань (50 «Довгострокові позики», 51 «Довгострокові векселі видані», 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» та інші);	<b>1. Рахунки доходів і результатів діяльності</b> (70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Доход від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 75 «Надзвичайні доходи», 76 «Страхові платежі», 79 «Фінансові результати») <b>2. Рахунки витрат діяльності</b> (90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати»,

Продовження табл. 5.1

Рахунки господарських засобів (активів)	Рахунки джерел господарських засобів	Рахунки витрат, доходів і результатів діяльності
кошти», 35 «Поточні фінансові інвестиції» тощо); – рахунки розрахунків (34 «Короткострокові векселі одержані», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами» та інші) <b>3. Рахунки інших активів</b> (39 «Витрати майбутніх періодів»)	– рахунки поточних зобов'язань (60 «Короткострокові позики», 63 «Розрахунки з поставальниками та підрядчиками», 64 «Розрахунки за податками і платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки з оплати праці» та інші) <b>3. Рахунки інших зобов'язань</b> (69 «Доходи майбутніх періодів»)	96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податки на прибуток», 99 «Надзвичайні витрати») <b>3. Рахунки витрат за елементами</b> (80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 85 «Інші витрати»)

Природно, рахунки господарських засобів в основному відносяться до активних, крім рахунків розрахунків, які можуть мати ознаки активно-пасивних.

За дебетом рахунків активів відображується надходження ресурсів, а за кредитом – вибуття. Залишок відображується за дебетом і характеризує наявність ресурсів на початок і кінець звітного періоду.

Рахунки джерел господарських засобів у більшості випадків пасивні, крім рахунків розрахунків, які мають ознаки активно-пасивних. За кредитом рахунків джерел господарських засобів відображується збільшення джерел, за дебетом – зменшення. Залишок відображується, як правило, за кредитом і характеризує стан джерел на початок і кінець звітного періоду.

**Рахунки доходів, результатів і витрат діяльності** включають:

- активні рахунки витрат видів діяльності, на яких по дебету узагальнюються витрати певного виду діяльності, а по кредиту вони списуються на рахунок 79 «Фінансові результати»;

- активні рахунки витрат за елементами, на яких по дебету узагальнюються витрати певного виду, тобто матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація тощо, а по кредиту вони списуються або на рахунок 23 «Виробництво» та інші рахунки витрат опе-

раційної діяльності або безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати»;

- пасивні рахунки доходів видів діяльності, на яких по кредиту узагальнюються доходи певного виду діяльності, а по дебету 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, тому називаються **номінальними** і суми їх сальдо до балансу не потрапляють. Призначенням цих рахунків є лише накопичення інформації протягом звітного року про формування витрат і доходів, що необхідна для заповнення «Звіту про фінансові результати».

**II. Класифікація рахунків за призначенням і структурою** наведена у таблиці 5.2 (наводяться шифри рахунків).

Таблиця 5.2

Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Основні	Регулюючі	Операційні
<b>1. Інвентарні рахунки</b> (10, 11, 12, 20, 22, 26, 28 та інші) <b>2. Грошові рахунки</b> (30, 31, 33, 35 та інші) <b>3. Рахунки капіталу</b> (40, 41, 42, 43, 441 та інші) <b>4. Розрахункові рахунки:</b> – активні (34, 36, 372, 373, 374 тощо); – пасивні (60, 63, 65, 66, 684 тощо); – активно-пасивні (64, 377, 682, 683, 685 та інші)	<b>1. Контрарні рахунки:</b> – контрактивні (13, 285, 38); – контрпасивні (443, 45, 46) <b>2. Доповнюючі рахунки</b> (субрахунок або аналітичні рахунки «Транспортно-заготівельні витрати» до рахунків 20, 28) <b>3. Контрарно-доповнюючі рахунки</b> (аналітичний рахунок до рахунку 26 «Готова продукція» «Відхилення фактичної собівартості випуску продукції від її вартості за умови використання облікових цін)	<b>1. Калькуляційні рахунки</b> (23) <b>2. Розподільчі рахунки:</b> – збирально-розподільчі рахунки (91); – рахунки, розподільчі за звітними періодами (39, 69, 47) <b>3. Накопичувальні рахунки</b> (90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 80, 81, 82, 83, 84, 85) <b>4. Порівняльні:</b> – операційно-результатні (24); – фінансово-результатні (79, 44)

**Основні рахунки.** До основних рахунків відносять **інвентарні рахунки, грошові рахунки, рахунки капіталу і розрахункові рахунки.**

**Інвентарні рахунки** активні, вони призначені для обліку матеріальних цінностей і нематеріальних активів, сальдо на них завжди дебетове, дебетовий оборот показує збільшення ресурсів, кредитовий – їх зменшення.

**Грошові рахунки** також активні, призначені для обліку грошових коштів та їх еквівалентів. Сальдо на грошових рахунках відображається в дебеті і показує суму грошових коштів і їх еквівалентів, якими володіє підприємство, дебетовий оборот показує збільшення коштів, кредитовий – їх зменшення.

**Рахунки капіталу** пасивні, сальдо на них кредитове, кредитовий оборот показує збільшення власного капіталу підприємства, дебетовий – його зменшення.

**Розрахункові рахунки** призначені для обліку розрахункових операцій. На них відображується заборгованість, що виникає в процесі господарської діяльності, а також її зміни. 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, дебетовий оборот на розрахункових рахунках відображає збільшення дебіторської заборгованості протягом звітного періоду та зменшення кредиторської заборгованості, а кредитовий – зменшення дебіторської заборгованості і збільшення кредиторської.

Розрахункові рахунки можуть бути переважно активними (36, 372, 373, 374 та інші), переважно пасивними (60, 63, 65, 66, 684 тощо) і активно-пасивними (64, 377, 682, 683, 685).

Під час розробки нового Плану рахунків була зроблена спроба максимально відокремити активні і пасивні розрахункові рахунки між собою, але цей розподіл у певній мірі умовний: більшість розрахункових рахунків можуть виявляти ознаки активно-пасивних і мати залишок як в дебеті, так і в кредиті (тобто розгорнуте сальдо).



**Регулюючі рахунки.** Регулюючі рахунки призначені для регулювання або уточнення оцінки активів або їх джерел, що показана на основних рахунках.

Вони можуть або збільшувати, доповнювати оцінку засобів, яка показана на основному рахунку, або, навпаки, зменшувати її. У зв'язку з цим виділяють **контрарні, доповнюючі і контрарно-доповнюючі рахунки.**

**Регулюючі контрарні рахунки** призначені для визначення дійсної величини об'єкту, що встановлюється шляхом вирахування з початкової його вартості залишку, що показаний на регулюючому рахунку.

**Контрактивні рахунки** протистоять основним активним рахункам, є пасивними і використовуються тоді, коли цінності відображуються в 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 рахунку 13 «Знос необоротних активів»: 131 «Знос основних засобів», 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів», 133 «Знос нематеріальних активів».

На відповідних основних рахунках об'єкти необоротних активів відображуються за початковою (первісною) вартістю, у процесі використання вони зношуються, їхня залишкова вартість знижується. Протягом строку корисного використання 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 рахунку 13 «Знос необоротних активів»

Д-т	К-т
	Залишок на початок місяця – сума зносу необоротних активів на початок місяця
Оборот – списання зносу в зв'язку з вибуттям об'єктів необоротних активів, їх уцінкою тощо	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 рахунку 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 у акціонерів акцій та іншого вилучення 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 суми власного капіталу в першому розділі пасиву балансу залишки за цими рахунками мають вираховуватися.

Регулюючим контрпасивним є субрахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», на якому враховується сума використаного прибутку на виплату дивідендів і створення резервного капіталу, що по-

тім списується в дебет субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений». Отож, субрахунок 443 є регулюючим до субрахунку 441.

Регулюючим контрпасивним до всіх рахунків власного капіталу є субрахунок 442 «Непокриті збитки» рахунку 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'єктів.

Доповнюючі активні рахунки доповнюють оцінку засобів на основних активних рахунках. Так, субрахунок або аналітичний рахунок «Транспортно-заготівельні витрати» є активним доповнюючим рахунком до субрахунків рахунку 20 «Виробничі запаси», на яких враховується договірна вартість матеріальних ресурсів. Субрахунок «Транспортно-заготівельні витрати» дозволяє розрахувати первісну вартість (фактичну собівартість) виробничих запасів.

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 «Відхилення фактичної собівартості випущеної продукції від її вартості за обліковими цінами» до рахунку 26 «Готова продукція», який використовується в умовах ведення поточного обліку готової продукції в облікових цінах.

**Операційні рахунки.** Операційні рахунки використовуються для обліку операцій, що пов'язані із здійсненням виробничо-господарських процесів на окремих стадіях. До них відносяться **калькуляційні, розподільчі, накопичувальні і порівняльні рахунки.**

**Калькуляційні рахунки** використовуються для обліку витрат, пов'язаних із виробництвом продукції з метою обчислення її фактичної собівартості. Це активний рахунок 23 «Виробництво», на якому протягом місяця по дебету збираються витрати на виготовлення продукції, а по кредиту – списується фактична собівартість продукції, що випущена з виробництва.

#### Схема калькуляційного рахунку 23 «Виробництво»

Д-т	К-т
Залишок на початок місяця – витрати в незавершеному виробництві на початок місяця	
Оборот – фактичні витрати на виробництво продукції за місяць	Оборот – списання фактичної виробничої собівартості випущеної з виробництва продукції
Залишок на кінець місяця – витрати в незавершеному виробництві на кінець місяця	

**Розподільчі рахунки** призначені для контролю окремих витрат і доходів 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 собівартістю виробленої продукції та собівартістю реалізованої продукції, а також розподілення частини витрат, що віднесена на собівартість виробленої продукції 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 виробничих підрозділів підприємства. Протягом місяця по дебету рахунку 91 збираються непрямі виробничі витрати, а наприкінці місяця по кредиту вони списуються на рахунок 23 «Виробництво» і розподіляються між видами продукції, що випускається, пропорційно визначеній базі розподілу.

Оскільки розподілення постійної частини відповідних витрат проводиться з урахуванням **нормальної потужності** підприємства, можливим є виникнення нерозподіленої частини загальновиробничих витрат в умовах, коли фактичний обсяг виробництва нижче нормальної потужності. Нерозподілена частина безпосередньо списується з

кредиту рахунка 91 на рахунок 90 «Собівартість реалізації». Сальдо на початок і кінець звітної періоду рахунок 91 немає.

**Схема збирально-розподільчого рахунку  
91 «Загальновиробничі витрати»**

Д-т	К-т
<b>Оборот</b> – фактична сума загальновиробничих витрат за місяць	<b>Оборот</b> – списання загальновиробничих витрат на рахунок 23 «Виробництво» і розподіл їх між видами продукції або списання нерозподіленої частини на рахунок 90 «Собівартість реалізації»

**Рахунки, розподільчі за звітними періодами**, що іноді 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». По дебету цього рахунка збираються витрати, що проведені в звітному періоді, але які підлягають віднесенню на витрати майбутніх звітних періодів, наприклад, перерахування коштів за підписку на періодичні видання на майбутній рік, сплата авансом орендних платежів, витрати на підготовку виробництва продукції, освоєння нових виробництв і агрегатів тощо, а по кредиту проводиться списання тієї частини витрат, яка стосується поточного звітної періоду на витрати відповідного періоду.

**Схема розподільчого за періодами (бюджетно-розподільчого) рахунку  
39 «Витрати майбутніх періодів»**

Д-т	К-т
<b>Залишок на початок місяця</b> – залишок витрат, проведених у минулих періодах, що відносяться до майбутніх періодів	
<b>Оборот</b> – витрати, що зроблені в звітному періоді, але відносяться до майбутніх періодів	<b>Оборот</b> – списання витрат, проведених у минулих періодах, що відносяться до поточного періоду
<b>Залишок на кінець місяця</b> – залишок витрат, що відносяться до майбутніх періодів	

До рахунків, розподільчих за періодами, відносяться також пасивні рахунки 69 «Доходи майбутніх періодів» і 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

**Накопичувальні рахунки** призначені для узагальнення витрат і доходів видів діяльності або витрат за економічними елементами. Це за суттю розглянуті вище **номінальні рахунки**. Накопичувальні активні рахунки використовуються для обліку витрат за елементами (клас рахунків 8) або витрат за видами діяльності (клас 9). Накопичувальні пасивні рахунки (клас 7) призначені для обліку доходів видів діяльності.

**Схема накопичувального рахунку 90 «Собівартість реалізації»**

Д-т	К-т
<b>Оборот</b> – відображення собівартості реалізованої протягом звітної періоду продукції, товарів, робіт, послуг	<b>Оборот</b> – списання собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг у порядку закриття рахунку на фінансовий результат

**Схема накопичувального рахунку 70 «Доходи від реалізації»**

Д-т	К-т
<b>Оборот</b> – нарахування непрямих податків та інших сум, що зменшують дохід підприємства від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг – списання чистого доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг у порядку закриття рахунку на фінансовий результат	<b>Оборот</b> – відображення загальної суми доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг за звітний період

**Порівняльні рахунки** включають **операційно-результатні** і **фінансово-результатні** рахунки.

Порівняльні рахунки призначені для виявлення результату певної операції, процесу, виду діяльності.

До **операційно-результатних** відноситься активний рахунок 24 «Брак у виробництві», по дебету якого відображується фактична собівартість остаточного браку і витрати на виправлення часткового



браку, а по кредиту – суми відшкодування втрат від браку, тобто утримання із заробітної плати винуватців браку, оприбуткування відходів від браку тощо.

Шляхом зіставлення попереднього дебетового і кредитового оборотів рахунку 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-результатних** відноситься рахунок 79 «Фінансові результати», що призначений для визначення фінансових результатів підприємства від усіх видів звичайної діяльності, а також надзвичайних подій.

Розрахунок робиться шляхом зіставлення дебетового і кредитового оборотів, тобто доходів від усіх видів діяльності, що списані з рахунків обліку доходів у порядку їх закриття, з витратами від усіх видів діяльності, в т.ч. податком на прибуток, що списані з рахунків обліку витрат у порядку їх закриття.

Визначений на рахунку 79 наприкінці року фінансовий результат від усіх видів діяльності списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Схема порівняльного рахунку 79 «Фінансові результати»

Д-т	К-т
<b>Оборот</b> — списання витрат всіх 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»	<b>Оборот</b> — списання доходів всіх видів діяльності за звітний період у порядку закриття рахунків обліку доходів — списання визначеної суми збитків на рахунок 442 «Непокриті збитки»

**III. Класифікація рахунків відповідно до балансу** передбачає їх групування на **балансові** і **позабалансові**.

**Балансові рахунки** призначені для обліку стану і руху активів, що належать підприємству, і їх джерел.

**Позабалансові рахунки** призначені для обліку засобів (ресурсів), що не належать підприємству, але котрі тимчасово знаходяться в його розпорядженні, наприклад, рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» використовується для обліку орендованих основних засобів, що не належать підприємству, а знаходяться в тимчасовому користуванні – в операційній оренді, рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні» призначений для обліку товарно-матеріальних цінностей, що прийняті на відповідальне зберігання до надходження розпорядження постачальника про їхнє повернення тощо; а також для обліку непередбачених зобов'язань, отриманих і виданих гарантій і забезпечень, наприклад, рахунки 04 «Непередбачені активи і зобов'язання», 05 «Гарантії і забезпечення надані», 06 «Гарантії і забезпечення отримані» тощо.

На позабалансові рахунки **не поширюється правило подвійного запису**, вони ведуться за простою системою, не кореспондують із балансовими рахунками. Записи на них проводяться без зазначення рахунку, що кореспондує, при цьому по дебету активних рахунків (01 «Орендовані необоротні активи», 02 «Активи на відповідальному зберіганні») показується збільшення відповідних цінностей, по кредиту – зменшення, а на пасивних рахунках (03 «Контрактні зобов'язання»), навпаки, – по кредиту – збільшення, а по дебету – зменшення.

### План бухгалтерських рахунків

Для забезпечення єдиних підходів до організації системи формування облікової інформації на підприємствах України передбачено застосування єдиного **Плану рахунків бухгалтерського обліку**, тобто систематизованого переліку рахунків, на яких має вестися реєстрація і групування фактів фінансово-господарської діяльності.

З 01.01.2000 р. в Україні наказом Міністерства фінансів України

№291 від 30.11.1999 р. введений в дію План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, яким визначений перелік і коди (номери) **синтетичних рахунків** (рахунків першого порядку) і **субрахунків** (рахунків другого порядку), що мають застосовуватися на всіх підприємствах України, крім банків і бюджетних установ.

Призначення і коротка характеристика рахунків бухгалтерського обліку і типова кореспонденція рахунків першого порядку наведені в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій.

У новому Плані рахунків застосовується так звана децимальна система кодування, тобто кожна цифра в номері рахунку визначає відповідну частину Плану рахунків: **перша цифра** – це клас рахунків, **друга** – номер рахунка, **третья** – номер субрахунка. На сьогодні в Плані рахунків 80 рахунків, що відносяться до 9 балансових і одного позабалансового (0) класів. Максимально можлива кількість синтетичних рахунків, передбачена Планом рахунків – 99, у свою чергу кожний рахунок може включати до 9 субрахунків. За узгодженням із Міністерством фінансів України можуть вводитися додаткові синтетичні рахунки відносно бухгалтерського обліку специфічних операцій.

Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу і звітності, і можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядку) із збереженням кодів (номерів) субрахунків, передбачених Планом рахунків.

Систему рахунків аналітичного обліку підприємства визначають самостійно.

#### **Загальна структура Плану рахунків**

План рахунків побудований відповідно до класифікації рахунків за їх економічним змістом.

**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 довгостро-

кових фінансових інвестицій (рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»), капітальних інвестицій (рахунок 15 «Капітальні інвестиції»), довгострокової дебіторської заборгованості (рахунок 16 «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») та коштів цільового призначення (48 «Цільове фінансування і цільові надходження»).

**Рахунки класу 5 «Довгострокові зобов'язання»** призначені для обліку довгострокових кредитів банку (50 «Довгострокові позики») 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 з оренди» 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 підрядчиками», 64 «Розрахунки за пода-

тками 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, що необхідна 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 (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 умовних прав і зобов'язань, бланків суворого обліку тощо (01 «Орендовані необоротні активи», 02 «Активи на відповідальному зберіганні», 03 «Контрактні зобов'язання»).

**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.

Зв'язок класів Плану рахунків з формами фінансової звітності наведено на рис. 8.2 (стор. 224).

План рахунків і Інструкція щодо його застосування є важливим засобом **державного управління бухгалтерським обліком** в підприємствах і організаціях, його упорядкування, забезпечення умов для єдиного порядку відображення господарських операцій в системі рахунків з метою подальшого їх узагальнення під час складання форм фінансової звітності.

## 5.5. Додатковий матеріал для роздумів і дискусій

Планом рахунків бухгалтерського обліку, що введений в дію в Україні з 01.01.2000 р., передбачено застосування нових рахунків, що не потрапляють у традиційні класифікації рахунків за їх призначенням і структурою, які запропоновані і освітлені в економічній літературі.

Наприклад, новими є рахунки 17 «Відстрочені податкові активи» і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Активний рахунок 17 «Відстрочені податкові активи» призначений для обліку суми податків на прибуток, що підлягає відшкодуванню підприємству в наступних звітних періодах внаслідок:

- 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» призначений для обліку суми податків на прибуток, котра буде сплачуватися в наступних звітних періодах внаслідок виникнення тимчасових різниць між балансовою вартістю активів або зобов'язань і оцінкою цих активів з метою оподаткування.



За своєю суттю 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, використовується, коли сума податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку перевищує суму податку, визначену згідно з діючим податковим законодавством.

Ці рахунки, з одного боку, можна визначити як рахунки розрахунків, з іншого боку, їх можна розглядати, як регулюючі рахунки тимчасових податкових різниць.

#### Питання для самоконтролю і обговорення:

1. Дайте визначення рахунку бухгалтерського обліку.
2. Як схематично відображаються рахунки?
3. Що таке дебет рахунку?
4. Що таке кредит рахунку?
5. Поясніть, що відображає оборот рахунку?
6. Поясніть значення терміну «сальдо» рахунку.
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. В 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. В чому полягає взаємозв'язок рахунків з балансом?
19. Які рахунки називаються синтетичними?
20. Як рахунки називаються аналітичними?
21. Що таке «субрахунки»? Для чого вони використовуються?
22. Які особливості ведення аналітичного обліку на рахунках обліку товарно-матеріальних цінностей?
23. Розкрийте взаємозв'язок між синтетичними і аналітичними рахунками.
24. Як забезпечується узагальнення даних поточного обліку?
25. Для чого використовуються оборотні відомості за аналітичними рахунками?
26. Для чого використовується оборотно-сальдова відомість за синтетичними рахунками?
27. Які пари рівностей існують в оборотно-сальдовій відомості за синтетичними рахунками?
28. Для чого використовується шахова оборотна відомість? Як вона будується?
29. Що таке класифікація рахунків і для чого вона потрібна?
30. Як класифікують рахунки бухгалтерського обліку за економічним змістом?
31. Які рахунки відносяться до рахунків господарських засобів (активів)?
32. Які рахунки відносяться до рахунків джерел господарських засобів?
33. Які рахунки називають номінальними і чому?
34. Як класифікують рахунки бухгалтерського обліку за призначенням і структурою?
35. Опишіть склад, призначення і структуру основних рахунків.
36. Опишіть склад, призначення і структуру регулюючих рахунків.
37. Дайте характеристику калькуляційних рахунків на прикладі рахунку 23 «Виробництво».

38. Дайте характеристику збирально-розподільчих рахунків на прикладі рахунку 91 «Загальноновиробничі витрати».
39. Дайте характеристику рахунків, розподільчих за періодами.
40. Дайте характеристику накопичувальних рахунків.
41. Дайте характеристику операційно-результатних рахунків
42. Дайте характеристику фінансово-результатних рахунків.
43. Як класифікують рахунки відповідно до балансу?
44. Охарактеризуйте особливості і використання позабалансових рахунків.
45. Опишіть структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку, що використовується на підприємствах України.

## 6. ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ

### 6.1. Види діяльності підприємства і господарські процеси

#### Поняття видів діяльності

Відповідно до Указу Президента України «Про перехід України на загальноприйняту в міжнародній практиці систему обліку і статистики» від 22.05.92 р. та Постанови Кабінету Міністрів України №326 від 04.05.93 р. «Про концепцію побудови національної статистики України» було розроблено класифікацію видів економічної діяльності (КВЕД), яка є складовою частиною державної системи класифікації і кодування техніко-економічної та соціальної інформації. Введення в дію з 01.07.97 р. КВЕД припиняє чинність «Загальносоюзного класифікатора галузей народного господарства» та «Загальної класифікації галузей народного господарства», затвердженої наказом Міністерства статистики України №21 від 24.01.94 р. Об'єктами класифікації КВЕД є усі види економічної діяльності господарських суб'єктів – фізичних та юридичних осіб. КВЕД гармонізована з Класифікацією видів економічної діяльності Статистичної Комісії Європейської Спільноти (NACE).

Тепер **класифікація видів економічної діяльності**, що введена в дію наказом Держстандарту України №441 від 22.10.96 р., містить 16 розділів: сільське господарство, мисливство та лісове господарство; рибне господарство; добувна промисловість; виробництво електроенергії, газу та води; будівництво; оптова та роздрібна торгівля; готелі та ресторани; транспорт; фінансова діяльність; операції з нерухомістю, здавання піднайом та послуги юридичним особам; державне управління; охорона здоров'я та соціальна допомога; колективні, громадські та особисті послуги; послуги домашньої обслуги; екстериторіальна діяльність.

**Вид діяльності** визначається використанням матеріальних ресурсів – сировини, матеріалів, устаткування, технологічних засобів та нематеріальних ресурсів, робочої сили.

## Господарські процеси

Діяльність підприємства характеризується множиною господарських операцій. В економічному сенсі під **господарською операцією** варто розуміти дію або подію, що викликає зміни в структурі активів і пасивів підприємства.

Умовно, для найбільш повного уявлення господарської діяльності, тобто трансформації господарських активів і пасивів підприємства, господарська діяльність розглядається як окремі сукупності, що характеризують відповідні **господарські процеси**: формування капіталу, забезпечення підприємства необоротними активами і запасами, виробництва, реалізації.

Порядок **формування капіталу** передбачається, по перше, в установчих документах підприємства. Вони повинні містити відомості про вид підприємства, предмет і цілі діяльності, склад засновників та учасників, розмір та порядок утворення статутного капіталу та інші. Внесками учасників та засновників можуть бути будинки, споруди, обладнання, виробничі запаси та інші матеріальні цінності, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права, в тому числі на інтелектуальну власність, грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті, цінні папери тощо. Внесок, оцінений у національній валюті України, становить частку учасника та засновника у статутному капіталі. Формування статутного капіталу (у літературі наводяться різні назви цього капіталу: «первинного», «початкового», «стартового» капіталу) не може перевищувати більше одного року від дати реєстрації підприємства у державному реєстрі.

Процес формування капіталу продовжується і має зростати, якщо підприємство здатне працювати ефективно. Якщо економічна діяльність збиткова, то обсяги власного капіталу зменшуються.

**Процес постачання** умовно розглядається як сукупність однорідних господарських операцій, що пов'язані із забезпеченням підприємства необоротними активами і запасами, які необхідні для виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також із виникненням відповідних розрахунків з контрагентами.

**Процес виробництва** характеризується господарськими операціями, що пов'язані з використанням активів підприємства і праці робітників з метою виготовлення продукції, виконання робіт і послуг.

**Процес реалізації** складається з множини господарських операцій, що виникають у зв'язку з відвантаженням продукції покупцям, реалізацією активів, виконанням зобов'язань тощо.

Економічна діяльність підприємств галузей виробництва, наприклад, переробки, будівництва тощо являє собою сукупність усіх процесів, що розглянуті вище. Оптова та роздрібна торгівля, транспорт тощо здійснюють специфічні групи процесів. Специфіка основних процесів і визначає напрямок основної діяльності підприємства, його галузеву належність.

## Види діяльності підприємства

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» **основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою, називаються операційною діяльністю**. Так, наприклад, **основна операційна діяльність** промислового підприємства пов'язана з виробництвом продукції, торговельного – з купівлею і продажем товарів. Якщо, разом з цим, реалізується іноземна валюта чи інші оборотні активи; одержуються гранти, штрафи, пені; списується кредиторська заборгованість, сумнівні та безнадійні борги; виявляються нестачі і втрати від псування цінностей, то такі операції відносяться до **іншої операційної діяльності**.

**Діяльність, що призводить до змін розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства, називається фінансовою**. Якщо підприємство має вільні кошти, то вони повинні приносити економічні вигоди: дивіденди – частина чистого прибутку, що розподілена між учасниками відповідно до частки їх участі у капіталі других підприємств; відсотки – плата за використання грошових коштів підприємства. Якщо підприємство за договорами фінансової оренди купує та передає у фінансову оренду основні засоби чи нематеріальні активи (патенти, торговельні марки, авторські права, програмні про-



дукти тощо), то воно одержує винагороду, роялті (платежі). Якщо в підприємстві виникають фінансові труднощі, їх можна подолати за допомогою короткострокових чи довгострокових кредитів банків або позик, за які треба сплачувати проценти. Це і є господарські операції, які характеризують фінансову діяльність підприємства.

**Придбання і реалізація необоротних активів, а також фінансових інвестицій, що не є складовою частиною еквівалентів коштів, називають інвестиційною діяльністю.** До еквівалентів коштів відносять короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, що вільно конвертуються у визначені суми коштів і мають незначний ризик зміни вартості. **Інвестиційна діяльність** підприємства здійснюється з метою отримання доходів через придбання цінних паперів – акцій, облігацій, казначейських зобов'язань, депозитних сертифікатів – та їх реалізацію.

Операції з реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, списання необоротних активів, втрат від неопераційних курсових різниць, безоплатного одержання активів, уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій тощо належать до **іншої діяльності підприємства**.

**Операційна, інвестиційна, фінансова та інша діяльність підприємства складають діяльність, що називається звичайною.** Подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона буде повторюватися періодично або в кожному наступному звітному періоді, **називається надзвичайною подією.** До неї відносять: стихійне лихо, пожежу, техногенні аварії тощо. Види діяльності наведені на рис. 6.1.



Рис. 6.1. Види діяльності підприємств

## 6.2. Облік процесу формування капіталу

### Облік власного капіталу

Процес формування капіталу починається з залучення інвестицій від засновників підприємства. Відповідно до законодавчих актів України новостворені підприємства повинні мати визначений розмір початкового капіталу. Порядок формування і розмір капіталу залежать від форми власності. Згідно з Класифікацією форм власності в Україні (КФВ) виділяють такі **форми власності**: приватну; колективну; державну, у тому числі загальнодержавну і комунальну власність; власність інших держав; власність міжнародних організацій та юридичних осіб інших держав. Так, у підприємстві з державною формою власності початковий капітал формується за рахунок засобів, які виділені із державного бюджету на час його функціонування у виді побудованих, введених в експлуатацію споруд, будинків, устаткування, переданих матеріальних цінностей, коштів тощо. Підприємства з недержавною формою власності – акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю тощо початковий капітал формують за рахунок засобів фундаторів або учасників господарського товариства. **Початковий капітал оцінюється в гривнях, фіксується в установчих документах і називається статутним капіталом.** Його величина має бути достатньою для початку роботи. Але, наприклад, для акціонерного товариства статутний капітал на момент його створення не може бути менш суми, що еквівалентна 1250 мінімальних заробітних плат, сума статутного капіталу дорівнюється сумарній номінальній вартості акцій відповідно установчим документам. Товариство з обмеженою відповідальністю створює статутний капітал, розмір якого повинний складати не менше суми, еквівалентної 100 мінімальним розмірам заробітної плати, що діє на момент створення товариства. До моменту реєстрації товариства кожний з учасників зобов'язаний внести до статутного капіталу не менше 30 відсотків зазначеного в установчих документах внеску. Внесення в статутний капітал грошей підтверджується документами, виданими банком.

У колективних сільськогосподарських підприємствах, житлово-будівельних кооперативах, кредитних спілках із метою здійснення господарсько-фінансової діяльності початковий капітал формується за рахунок **пайових внесків** їхніх членів, тому його називають **пайовим капіталом**. Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності.

Вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, суми дооцінки необоротних активів, суми, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, складають **додатковий капітал** підприємства. Внесення засновників підприємства понад вартості статутного капіталу теж вважається додатковим капіталом.

За рахунок нерозподіленого прибутку, що отриманий в результаті економічної діяльності, підприємства створюють **резервний (страховий) капітал** у розмірі, який визначений в установчих документах, але не менш 25 відсотків статутного капіталу (щорічно не менше 5% від суми чистого прибутку). Резервний капітал використовують у випадках виникнення фінансових труднощів.

Сума прибутку, яка реінвестована в підприємство, або сума непокритого збитку являє собою відповідно **нерозподілений прибуток або непокриті збитки**.

Підприємство може одержати **цільове фінансування** для проведення заходів цільового призначення, наприклад, до нього відносять гуманітарну допомогу, субсидії, асигнування з бюджету.

**Статутний, пайовий, резервний капітал, нерозподілений прибуток, а також цільові надходження є джерелами власного капіталу.**

Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» термін «Власний капітал» визначається як частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Відповідні види власного капіталу обліковуються на пасивних рахунках першого порядку 4 класу: 40 «Статутний капітал», 41 «Па-

йовий капітал», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

**Рахунок 40 «Статутний капітал»** призначений для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного капіталу підприємства. В кредиті рахунку відображується збільшення статутного капіталу, в дебеті – його зменшення чи вилучення. Сальдо повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства. Тому спочатку в бухгалтерському обліку підприємства в кредиті рахунків 40 «Статутний капітал» чи 41 «Пайовий капітал» фіксується сума статутного чи пайового капіталу, зазначеного в установчих документах, і, водночас, у дебеті рахунку **46 «Неоплачений капітал»** відображується заборгованість засновників (учасників) господарського товариства на суму неоплаченого капіталу. Погашення заборгованості засновників з внесків здійснюється в кредиті рахунку 46 «Неоплачений капітал».

**Приклад.** В установчих документах статутний капітал визначено в сумі 200000 грн. На підприємстві відбулись такі господарські операції:

1. На момент реєстрації підприємства на суму статутного чи пайового капіталу робиться запис про формування установчого капіталу з нарахуванням заборгованості засновників за внесками:

Дебет рахунку 46 «Неоплачений капітал»

Кредит рахунку 40 «Статутний капітал» чи 41 «Пайовий капітал» – 200000 грн.

2. Зараховані гроші на поточний рахунок підприємства:

Дебет рахунку 31 «Рахунки в банках»

Кредит рахунку 46 «Неоплачений капітал» – 70000 грн.

3. Внесено на склад підприємства виробничі запаси:

Дебет рахунку 20 «Виробничі запаси»

Кредит рахунку 46 «Неоплачений капітал» – 100000 грн.

4. Прийнято до складу основних засобів комп'ютери:

Дебет рахунку 10 «Основні засоби»

Кредит рахунку 46 «Неоплачений капітал» – 30000 грн.

Таким чином, рахунок 46 «Неоплачений капітал» кредитується до моменту повного погашення заборгованості чи дійсного накопичення капіталу: грошима, майном тощо.

Записи на рахунках бухгалтерського обліку операцій з формування статутного капіталу виглядають таким чином:

10 «Основні засоби»		20 «Виробничі запаси»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 0		С.п. 0	
4) 30000		3) 100000	
Об. 30000	Об. 0	Об. 100000	Об. 0
С.к. 30000		С.к. 100000	

31 «Рахунки в банках»		Дт 40 «Статутний капітал»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 0			С.п. 0
2) 70000			1) 200000
Об. 70000	Об. 0	Об. 0	Об. 200000
С.к. 70000			С.к. 200000

46 «Неоплачений капітал»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)
1) 200000	2) 70000
	3) 100000
	4) 30000
Об. 200000	Об. 200000

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу відповідно до кожного засновника, учасника, акціонера тощо.

В процесі діяльності сума статутного капіталу може змінювати-



ся: збільшуватися чи зменшуватися. Збільшення може бути лише після внесення повністю внесків усіма учасниками.

Акціонерне товариство має право збільшувати статутний капітал, якщо всі раніше випущені акції повністю сплачені за вартістю не нижче номінальної.

Але треба пам'ятати, що ці зміни **обов'язково засвідчуються офіційно** органами, які проводили реєстрацію підприємства, шляхом доповнення до його статуту.

Колективні сільськогосподарські підприємства на **рахунку 41 «Пайовий капітал»** обліковують вартість майна, у тому числі майна, яке було розпайоване між його членами і яке ще не розпайоване, а також зростання або зменшення вартості майна. Аналітичний облік пайового капіталу ведеться за видами капіталу.

Збільшення або зменшення статутного капіталу може бути пов'язано з дооцінкою чи уцінкою активів, безкоштовним їх отриманням підприємством від інших осіб тощо. Для створення інформації про такі суми призначено **рахунок 42 «Додатковий капітал»**. У кредиті цього рахунку відображується його збільшення, в дебеті – зменшення.

Наприклад, при проведенні дооцінки активів робиться такий запис:

Дебет рахунку 423 «Дооцінка активів»

Кредит рахунку 40 «Статутний капітал»;

при реінвестуванні прибутку:

Дебет рахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»

Кредит рахунку 40 «Статутний капітал».

Для створення інформації про стан та рух резервного капіталу використовується **рахунок 43 «Резервний капітал»**. У кредиті рахунку відображується створення резерву, в дебеті – його використання. Наприклад, за рахунок нерозподіленого прибутку створено резервів на 10000 грн.:

Дебет рахунку 441 «Прибуток нерозподілений»

Кредит рахунку 43 «Резервний капітал» – 10000 грн.

В кінці року за рахунок раніше створених резервів списуються збитки – 7000 грн., у зв'язку з чим робиться такий запис:

Дебет рахунку 43 «Резервний капітал»

Кредит рахунку 442 «Непокриті збитки» – 7000 грн.

Облік прибутків (збитків) поточного та минулих років, а також їх використання в поточному році ведеться на **рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»**, зокрема на субрахунках «Прибуток нерозподілений», «Непокриті збитки» та «Прибуток, використаний у звітному періоді». Непокриті збитки списуються за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо. Розподіляється прибуток між власниками шляхом нарахування дивідендів, виплат у виді облігацій тощо.

У разі викупу власних акцій у акціонерів з метою їх перепродажу чи анулювання, акціонерні підприємства відображають вилучення капіталу: за дебетом **рахунку 45 «Вилучений капітал»** – фактичну собівартість акцій викуплених, а за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій у кореспонденції з рахунками 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках» тощо.

Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо.

За кредитом **рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»** відображаються кошти цільового призначення, отриманні як джерело фінансування певних заходів, за дебетом – використання суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум. Наприклад, отримані кошти від благодійного міжнародного фонду на 5 млн.грн.:

Дебет рахунку 31 «Рахунки в банках»

Кредит рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» – 5000000 грн.

### **Облік залученого капіталу**

Капітал підприємства створюється не тільки за рахунок власного капіталу, а і залученого. До залученого капіталу відносяться довгострокові та поточні зобов'язання. Зобов'язання – це зобов'язаність підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і по-

гашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, які втілюють в собі економічні вигоди. Наприклад, за договором з постачальником, у підприємство завезено паливо і розрахунки з цієї операції будуть проведені через 10 днів. У бухгалтерському обліку такого підприємства вартість оприбуткованого палива буде відображено в дебеті рахунку 201 «Паливо», а заборгованість перед постачальником – у кредиті рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками». Погашення кредиторської заборгованості зменшить ресурси підприємства на дату розрахунку, що буде відображено таким записом:

Дебет рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»  
Кредит рахунку 31 «Рахунки в банках».

Кредиторська заборгованість виникає не тільки за отриманні матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги, а також у зв'язку з відносинами з бюджетом, позабюджетними фондами, учасниками, робітниками підприємства з оплати праці, залученням кредитів банків тощо. Записи в цих випадках робляться в кредиті рахунків 60 «Короткострокові позики», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 66 «Розрахунки з оплати праці» та інших рахунків класу 6 «Поточні зобов'язання». Зобов'язання, які мають бути погашені протягом операційного циклу підприємства або на протязі дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу, називаються поточними зобов'язаннями. Всі інші зобов'язання називають довгостроковими. Як правило, до них відносяться довгострокові кредити банків і фінансові зобов'язання, відстрочені (реструкторизовані) податкові зобов'язання. Для обліку цих зобов'язань призначено рахунки класу 5 «Довгострокові зобов'язання»: 50 «Довгострокові позики», 51 «Довгострокові векселя видані», 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями», 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», 55 «Інші довгострокові зобов'язання».

Наприклад, отримані довгострокові позики банку на 20 млн.грн.:

Дебет рахунку 31 «Рахунки в банках»

Кредит рахунку 50 «Довгострокові позики» – 20000000 грн.;

отримано обладнання на умовах фінансової оренди на 300 тис.грн.:  
Дебет рахунку 10 «Основні засоби»

Кредит рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» – 300000 грн.

### 6.3. Облік процесу забезпечення необоротними активами

#### Склад і оцінка необоротних активів

Необоротні матеріальні і нематеріальні активи можуть надходити на підприємство як внески засновників до статутного капіталу, придбані підприємством за плату, або в порядку обміну, збудовані, дообладнані, безоплатно одержані від інших підприємств, одержані в оренду тощо.

Матеріальні активи, які використовуються в процесі виробництва, надання послуг, здавання в оренду іншим особам, здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, з очікуваним строком їх корисного використання (експлуатації) більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), називають основними засобами (фондами).

Згідно з Державним класифікатором України (КОФ), основні фонди поділяються на 3 групи: перша – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої; друга – транспортні засоби, включаючи вантажні та легкові автомобілі, меблі, конторське (офісне) обладнання; побутові електромеханічні прилади та інструменти; інформаційні системи, включаючи електронно-обчислювальні та інші машини для автоматичної обробки інформації; третя – інші основні фонди, які не ввійшли до групи 1 і 2, включаючи сільськогосподарські машини та обладнання, робочу та продуктивну худобу, а також багаторічні насадження.

З метою бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи.

Основні засоби: земельні ділянки; капітальні витрати на по-

ліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); робоча і продуктивна худоба; багаторічні насадження; інші основні засоби.

**Інші необоротні матеріальні активи:** бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи.

Необоротні активи оцінюють за первісною вартістю. **Первісна вартість** – це їхня історична (фактична) собівартість у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних матеріальних активів. **Справедлива вартість** – це сума, по якій може бути здійснений обмін активу, або проведена оплата обов'язку у результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами. Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

До необоротних **нематеріальних активів** належать немонетарні активи, які **не мають матеріальної форми**, можуть бути ідентифіковані і використанні протягом періоду, що більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам.

Нематеріальні активи поділяються на такі групи:

- **права користування** природними ресурсами (права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною й іншою інформацією про природне середовище і т.п.); права користування майном (права користування земельною ділянкою, права користування будівництвом, права на оренду помешкань і т.п.);

- **права на знаки для товарів і послуг** (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви і т.п.);

- **права на об'єкти промислової власності** (права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорта рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції і т.п.);

- **авторські і суміжні з ними права** (права на літературні і музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних і т.п.);

- **гудвіл** (перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання);

- **інші нематеріальні активи** (право на здійснення діяльності, використання економічних і інших привілеїв і т. п.).

### **Загальні положення обліку необоротних активів**

Для обліку необоротних активів застосовуються активні балансові рахунки 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи». Облік ведеться на субрахунках, які аналогічні існуючим класифікаціям об'єктів. Загальні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначаються Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» і 8 «Нематеріальні активи».

**Витрати на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, незалежно від джерел фінансування, називають капітальними інвестиціями і до моменту їх списання на вартість введеного до експлуатації об'єкту відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції».**

**Приклад.** Розглянемо найбільш типові записи, що робляться на бухгалтерських рахунках у зв'язку із здійсненням господарських операцій з необоротними активами:

1. Засновником підприємства внесені до статутного капіталу малоцінні необоротні предмети:

Дебет рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»

Кредит рахунку 46 «Неоплачений капітал» – 6000 грн.

2. Нараховані витрати за договором постачання меблів до офісу:

Дебет рахунку 15 «Капітальні інвестиції»

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками» – 10860 грн.



3. Оприбутковані меблі зараховані до складу основних засобів:

Дебет рахунку 10 «Основні засоби»

Кредит рахунку 15 «Капітальні інвестиції» – 10860 грн.

4. Виконані роботи з модернізації комп'ютерної програми:

Дебет рахунку 15 «Капітальні інвестиції»

Кредит рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями» – 7000 грн.

5. Витрати з модернізації програми зараховуються на збільшення вартості програми, діючої на підприємстві:

Дебет рахунку 12 «Нематеріальні активи»

Кредит рахунку 15 «Капітальні інвестиції» – 7000 грн.

Записи операцій з необоротними активами на рахунках бухгалтерського обліку виглядають таким чином:

#### 10 «Основні засоби»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 30000	
3) 10860	
Об. 10860	Об. 0
С.к. 40860	

#### 11 «Інші необоротні матеріальні активи»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 4000	
1) 6000	
Об. 6000	Об. 0
С.к. 10000	

#### 12 «Нематеріальні активи»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 14000	
5) 7000	
Об. 7000	Об. 0
С.к. 21000	

#### 15 «Капітальні інвестиції»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 0	
2) 10860	3) 10860
4) 7000	5) 7000
Об. 17860	Об. 17860
С.к.	

#### 46 «Неоплачений капітал»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 100000	
	1) 6000
Об. 0	Об. 6000
С.к. 94000	

#### 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
	С.п. 40000
	2) 10860
	3) 7000
Об. 0	Об. 17860
	С.к. 57860

#### 68 «Розрахунки за іншими операціями»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
	С.п. 2000
	4) 7000
Об. 0	Об. 7000
	С.к. 9000

### 6.4. Облік процесу забезпечення матеріальними ресурсами

#### Загальні поняття та задачі обліку процесу забезпечення матеріальними ресурсами

Матеріальні ресурси відіграють визначну роль у господарській діяльності підприємств всіх галузей економіки. На виробничих підприємствах вони складають основу продукції, що виготовлюється, або підвищують її якість, тобто виступають як предмети праці. Для торговельних підприємств ма-

теріальні 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 в 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 матері-

али, фарби, паливо. Слід мати на увазі, що матеріальні ресурси використовуються лише на протязі 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 моменту 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 наступними шляхами: придбання за плату, виготовлення власними силами, внесення до статутного капіталу, одержання безоплатно, придбання в результаті обміну.

### 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 наступних 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 ризиків транспортування;

- сум непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству;

- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням ресурсів і доведенням їх до стану, в 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 розкрито на рис. 6.2.**

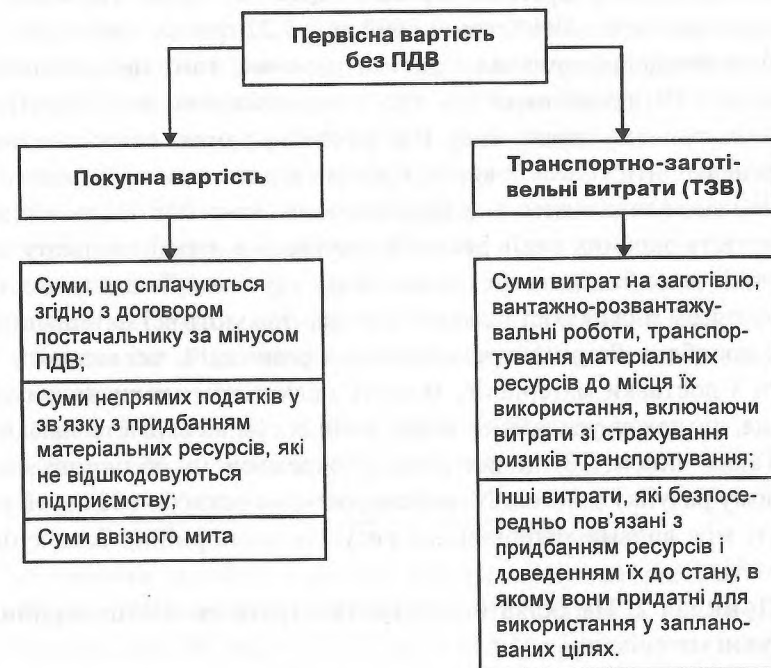


Рис. 6.2. Склад первісної вартості матеріальних ресурсів

**Приклад 1.** На склад підприємства надійшла партія матеріалів – 2000 кг фарби – для подальшого використання у виробничому процесі. Згідно з документами постачальника вартість матеріалів складає 10000 грн., ПДВ – 2000 грн. Доставка матеріалів на підприємство здійснювалася автомобілем, який належить транспортному підприємству. Вартість послуг з доставки – 250 грн., ПДВ – 50 грн. Витрати на страхування вантажу – 120 грн. Заробітна плата робітників з відрахуваннями на соціальне страхування за розвантаження автомобіля на підприємстві склала 70 грн. Для визначення первісної вартості матеріалів треба скласти всі наведені витрати без сум ПДВ: 10000 грн. + 250 грн. + 120 грн. + 70 грн. = 10440 грн., в тому числі покупна вартість – 10000 грн., ТЗВ – 440 грн.

Первісна вартість одиниці матеріалів, що надійшли, дорівнює частці від ділення первісної вартості партії на кількість одиниць. У нашому прикладі – 10440 грн. : 2000 кг = 5,22 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 кілька їх видів. Крім того, деякі суми ТЗВ важко чи зовсім неможливо віднести до будь-якої конкретної партії і, тим більш, на вартість окремих видів ресурсів, наприклад, заробітну плату вантажників матеріального чи товарного складу та водіїв підприємства, які протягом місяця доставляють та розвантажують всі 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 відокремленню 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 наступні матеріали:

- фарба – 1500 кг.;
- фанера – 50 листів;

- брус – 500 метрів.

Згідно з документами постачальника покупна вартість матеріалів склала:

Найменування	Ціна за одиницю без ПДВ, грн.	Вартість без ПДВ, грн.	ПДВ, грн.	Вартість з ПДВ, грн.
Фарба	5,00	$5,00 \times 1500 = 7500,00$	$7500,00 \times 20\% : 100\% = 1500,00$	9000,00
Фанера	10,00	$10,00 \times 50 = 500,00$	$500,00 \times 20\% : 100\% = 100,00$	600,00
Брус	4,00	$4,00 \times 500 = 2000,00$	$2000,00 \times 20\% : 100\% = 400,00$	2400,00
Разом:	X	10000,00	2000,00	12000,00

Доставка матеріалів згідно з домовленістю здійснювалася автомобілем, який належить транспортному підприємству. Наприкінці місяця транспортне підприємство надіслало рахунок, у якому зазначена вартість послуг – 500 грн., ПДВ – 100 грн. Заробітна плата вантажника складу, нарахована за місяць, та відрахування від неї на соціальне страхування склали 350 грн. Загальна сума ТЗВ дорівнює 850 грн. (500 грн. + 350 грн.). Для розподілу цієї суми між видами матеріалів треба виконати наступні розрахунки:

– визначити **процентне відношення** суми ТЗВ та покупної вартості партії матеріалів:  $850 \text{ грн.} : 10000 \text{ грн.} \times 100\% = 8,5\%$ ;

– за допомогою проценту визначити **суми ТЗВ**, які відносяться до кожного виду матеріалів:

- фарба:  $7500,00 \text{ грн.} \times 8,5\% : 100\% = 637,50 \text{ грн.}$
- фанера:  $500,00 \text{ грн.} \times 8,5\% : 100\% = 42,50 \text{ грн.}$
- брус:  $2000,00 \text{ грн.} \times 8,5\% : 100\% = 170,00 \text{ грн.}$

Разом: 850,00 грн.;

– визначити **первісну вартість** кожного виду матеріалів:

- фарба:  $7500,00 \text{ грн.} + 637,50 \text{ грн.} = 8137,50 \text{ грн.}$
- фанера:  $500,00 \text{ грн.} + 42,50 \text{ грн.} = 542,50 \text{ грн.}$
- брус:  $2000,00 \text{ грн.} + 170,00 \text{ грн.} = 2170,00 \text{ грн.}$

Разом: 10850,00 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».

### Облік надходження матеріальних ресурсів

Для обліку матеріальних ресурсів передбачені **рахунки 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»**. За відношенням до 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, в 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 тощо).

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 наступним 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. Всередині 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 вже підкреслювалося вище, на окремому аналітичному рахунку відображуються суми транспортно-заготівельних витрат.

Однією з найважливіших задач обліку процесу забезпечення підприємства матеріальними ресурсами є відображення **розрахунків з постачальниками**. Для цього передбачено використання декількох рахунків, а саме:

- 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»;
- 37 «Розрахунки з різними дебіторами»;
- 64 «Розрахунки за податками і платежами».

**Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»** є переважно пасивним. Залишок у кредиті відображує суму заборгованості підприємства за матеріали, що надійшли, але не сплачені на кінець місяця. Протягом місяця у кредиті рахунку записується вартість отриманих матеріальних цінностей та послуг згідно з рахунками, накладними та актами постачальників та підрядчиків. У дебет рахунку відносяться суми грошей, що сплачені постачальникам, або вартість товарів чи послуг, які передаються замість оплати за бартерними угодами. Аналітичний облік на рахунок 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». По відношенню до балансу цей рахунок активний. Залишок відображає суму передплат за матеріальні ресурси, які ще не отримані підприємством. На дебет рахунку відносять суми передплат, які були здійснені протягом місяця. По кредиту рахунку записують вартість запасів, які були оплачені раніше і надійшли протягом місяця. Аналітичний облік рахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» ведеться за кожним постачальником.

Підприємства мають право купувати матеріальні ресурси за готівкові кошти. У таких випадках з каси підприємства видаються гроші працівникам. Протягом одного робочого дня працівник повинен придбати необхідні ресурси та скласти авансовий звіт про витрачені кошти. Працівники, що отримали гроші на ці цілі, називаються підзвітними особами. Розрахунки з підзвітними особами обліковуються на однойменному рахунку 372. По відношенню до балансу це активно-пасивний рахунок. Дебетовий залишок означає заборгованість підзвітних осіб, яка виникає, якщо сума витрачених коштів менша, ніж отримана з каси, кредитовий – відображує заборгованість підприємства перед підзвітними особами. Вона виникає у тих випадках, коли сума витрачених коштів більша за отриману з каси. В дебеті рахунку відображуються суми, що видані з каси підзвітним особам, в кредиті – суми вартості придбаних цінностей та повернених у касу невитрачених коштів.

Вартість матеріальних цінностей та послуг, як правило, включає в себе податок на додану вартість, який відшкодовується підприємствам-покупцям із бюджету. Такі суми називаються податковим кредитом, відображаються в дебеті **рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами»** та зменшують заборгованість підприємства перед бюджетом з ПДВ.

**Приклад 3.** Станом на початок місяця у підприємства «Зоря» є такі залишки на наступних рахунках синтетичного та аналітичного обліку:

Синтетичний рахунок	Аналітичний рахунок	Залишок на початок місяця		
		Кількість	Сума, грн.	
			Дебет	Кредит
20 «Виробничі запаси»			10500	
у тому числі:	Матеріал А	100 одиниць	6470	
	Матеріал Б	200 одиниць	3530	
	Транспортно-заготівельні витрати		500	
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»				2000
у тому числі:	Заборгованість перед підприємством №1			500
	Заборгованість перед підприємством №2			1500
371 «Розрахунки за виданими авансами»			3000	
у тому числі:	Сума передплати за матеріали підприємству №3		3000	
372 «Розрахунки з підзвітними особами»	Заборгованість начальника адміністративно-господарського відділу Петренка І.П. – сума грошових коштів, які не витрачені та не повернені у касу		100	

Протягом місяця на підприємстві відбулися наступні господарські операції з матеріальними ресурсами:

1. Отримано від підприємства № 1 матеріал А у кількості 120 одиниць вартістю 7500 грн., ПДВ – 1500 грн.:

Дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» – 7500 грн.

Дебет рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» – 1500 грн.

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками» – 9000 грн.

2. Отримано від транспортної організації рахунок за доставку матеріалів А на склад підприємства «Зоря» у сумі 500 грн., ПДВ – 100 грн.:

Дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» – 500 грн.

Дебет рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» – 100 грн.

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками» – 600 грн.

3. Отримано від підприємства № 2 матеріал Б у кількості 200 одиниць вартістю 3200 грн., ПДВ – 640 грн.:

Дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» – 3200 грн.

Дебет рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» – 640 грн.

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками» – 3840 грн.

4. Нарахована зарплата робітнику підприємства «Зоря», який розвантажував матеріали А та Б на складі, у розмірі 150 грн.:

Дебет рахунку 20 «Виробничі запаси»

Кредит рахунку 66 «Розрахунки по оплаті праці» – 150 грн.

5. Отримано від підприємства № 3 матеріал А кількістю 25 одиниць на суму 1500 грн. та матеріал Б кількістю 800 одиниць на суму 1000 грн. Загальна вартість матеріалів, що надійшли – 2500 грн., ПДВ – 500 грн. Розрахунки з підприємством № 3 було здійснено шляхом передплати:

Дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» – 2500 грн.

Дебет рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» – 500 грн.

Кредит рахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» – 3000 грн.

6. 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 75 грн., ПДВ – 15 грн.:

Дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» – 75 грн.

Дебет рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» – 15 грн.

Кредит рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» – 90 грн.

7. З поточного рахунку підприємства «Зоря» перераховано грошові кошти підприємству № 1 на суму 1300 грн., підприємству № 2 – 5340 грн. Разом – 6640 грн.:

Дебет рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»

Кредит рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – 6640 грн.

8. Надійшла до каси від Петренка І.П. сума невикористаних готівкових коштів – 10 грн.:

Дебет рахунку 30 «Каса»

Кредит рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» – 10 грн.

**Відображення господарських операцій процесу забезпечення матеріальними ресурсами на синтетичних рахунках здійснюється таким чином:<sup>1</sup>**

371 «Розрахунки за виданими авансами»		372 «Розрахунки з підзвітними особами»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 3000	5) 3000	С.п. 100	6) 90
			8) 10
Об. 0	Об. 3000	Об. 0	100
С.к. 0		С.к. 0	

<sup>1</sup> З метою скорочення прикладу схеми рахунків 311, 64 та 66 не наводяться.



# 20 «Виробничі запаси»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 10500	
1) 7500	
2) 500	
3) 3200	
4) 150	
5) 2500	
6) 75	
Об. 13925	Об. 0
С.к. 24425	

# 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
7) 6640	С.п. 2000
	1) 9000
	2) 600
	3) 3840
Об. 6640	Об. 13440
	С.к. 8800

Відображення господарських операцій процесу забезпечення матеріальними ресурсами на аналітичних рахунках здійснюється таким чином:<sup>1</sup>

## Аналітичні рахунки до рахунку 20 «Виробничі запаси»

### Матеріал А за цінами постачальника

№ операції	Від кого надійшло, кому видано	Надходження		Видаток		Залишок	
		кіль-кість, од.	сума, грн.	кіль-кість, од.	сума, грн.	кіль-кість, од.	сума, грн.
	Залишок на початок місяця					100	6470
1.	Отримано від підприємства №1	120	7500			220	13970
5.	Отримано від підприємства №3	25	1500			245	15470
	Разом:	145	9000				

<sup>1</sup> Форма побудови аналітичних рахунків може відрізнятися на різних підприємствах, наприклад, див. параграф 5.3, стор. 106–107.

## Матеріал Б за цінами постачальника

№ операції	Від кого надійшло, кому видано	Надходження		Видаток		Залишок	
		кіль-кість, од.	сума, грн.	кіль-кість, од.	сума, грн.	кіль-кість, од.	сума, грн.
	Залишок на початок місяця					200	3530
3.	Отримано від підприємства №2	200	3200			400	6730
5.	Отримано від підприємства №3	80	1000			480	7730
	Разом:	280	4200				

## Транспортно – заготівельні витрати

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 500	
2) 500	
4) 150	
6) 75	
Об. 725	Об. 0
С.к. 1225	

## Аналітичні рахунки до рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

### Підприємство №1

Дт (дебет)	Кт (кредит)
7) 1300	С.п. 500
	1) 9000
Об. 1300	Об. 9000
	С.к. 8200

### Підприємство №2

Дт (дебет)	Кт (кредит)
7) 5340	С.п. 1500
	3) 3840
Об. 5340	Об. 3840
	С.к. 0

Транспортна організація	
Дт (дебет)	Кт (кредит)
	С.п. 0
	2) 600
Об. 0	Об. 600
	С.к. 600

За даними аналітичного обліку матеріальних ресурсів та розрахунків з постачальниками визначається загальна кількість матеріалів, яка складається з матеріалів, що залишилися в складі на початок місяця, а також були заготовлені протягом місяця:

- матеріал А – 245 одиниць покупною вартістю 15470 грн.
- матеріал Б – 480 одиниць покупною вартістю 7730 грн.

Загальна сума транспортно-заготівельних витрат склала 1225 грн. (500 грн. + 725 грн.).

Заборгованість постачальникам на кінець місяця склала 8800 грн., у тому числі підприємству №1 – 8200 грн., транспортній організації – 600 грн.

### Облік вибуття матеріальних ресурсів

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 вибуття запасів дуже важливе в умовах ринку, тому що ціни на матеріальні ресурси часто змінюються. Підприємства обирають один із варіантів оцінки, що запропоновані П(С)БО 9 для їх списування за так званою **фактичною собівартістю**, визначення якої може здійснюватися наступними способами:

**1. Метод ідентифікованої собівартості** передбачає облік фактичної собівартості кожної конкретної одиниці запасів. Цей метод за-

стосовується для матеріальних ресурсів, які мають значну вартість, невелику номенклатуру та використовуються для виконання спеціальних замовлень.

**2. Метод середньозваженої собівартості** передбачає, що собівартість кожної одиниці запасів визначається шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок місяця і вартості отриманих протягом місяця запасів на їх сумарну кількість.

**3. Метод ФІФО** передбачає списання матеріальних ресурсів у такої послідовності, в якій вони надходили на підприємство.

**4. Метод ЛІФО** передбачає, що першими будуть списуватися запаси, які надійшли останніми, тобто в послідовності, протилежній їх надходженню.

**5. Метод нормативних витрат** полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції, що встановлюються підприємствами з урахуванням нормального рівня використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Норми витрат та ціни повинні перевірятися та переглядатися для наближення їх до фактичних.

**6. 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 попереднього 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:

$$\frac{\text{Залишок на початок місяця у покупних цінах} + \text{надходження за місяць у покупних цінах}}{\text{Кількість запасів на початок місяця} + \text{кількість матеріалів, що надійшли}}$$

$$\text{Кількість запасів на початок місяця} + \text{кількість матеріалів, що надійшли}$$

- матеріал А:  $(6470 \text{ грн.} + 9000 \text{ грн.}) : (100 \text{ од.} + 145 \text{ од.}) = 63,14 \text{ грн.}$
- матеріал Б:  $(3530 \text{ грн.} + 4200 \text{ грн.}) : (200 \text{ од.} + 280 \text{ од.}) = 16,10 \text{ грн.}$

По-друге, треба визначити вартість використаних матеріалів, виходячи з середньодоговірних цін:

- матеріал А:  $63,14 \text{ грн.} \times 200 \text{ одиниць} = 12628 \text{ грн.}$

- матеріал Б:  $16,10 \text{ грн.} \times 300 \text{ одиниць} = 4830 \text{ грн.}$

Разом: 17458 грн.

По-третє, за даними аналітичного обліку рахунку 20 «Виробничі запаси» визначається процентне відношення ТЗВ до покупної вартості матеріалів:

% ТЗВ =  $(\text{Залишок ТЗВ на початок місяця} + \text{ТЗВ за місяць}) :$

$: (\text{Залишок запасів на початок місяця у покупних цінах} +$

$\text{Надходження запасів за місяць у покупних цінах}) \times 100\% =$

$= (500 \text{ грн.} + 725 \text{ грн.}) : (15470 \text{ грн.} + 7730 \text{ грн.}) \times 100\% = 5,28\%$

За допомогою проценту можна підрахувати суму ТЗВ, яка відноситься на фактичну собівартість використаних матеріалів:

$17458 \text{ грн.} \times 5,28\% : 100\% = 921,78 \text{ грн.}$

Таким чином, фактична собівартість використаних протягом місяця матеріалів складає:

$17458 \text{ грн.} + 921,78 \text{ грн.} = 18379,78 \text{ грн.}$

Ця сума відображується записом наступної операції:

9. Списується фактична собівартість використаних матеріалів:

Дебет рахунку 23 «Виробництво»

Кредит рахунку 20 «Виробничі запаси» – 18379,78 грн.

Після списання матеріалів на виробництво схеми синтетичних та аналітичних рахунків можуть бути представлені у наступному вигляді:

## 20 «Виробничі запаси»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 10500	
1) 7500	9) 18379,48
2) 500	
3) 3200	
4) 150	
5) 2500	
6) 75	
Об. 13925	Об. 18379,48
С.к. 6045,22	

## Аналітичні рахунки до рахунку 20 «Виробничі запаси»

### 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	6470
1.	Отримано від підприємства №1	120	7500			220	13970
5.	Отримано від підприємства №3	25	1500			245	15470
9.	Видано на виробництво			200	12628	45	2842
	Разом:	145	9000	200	12628	45	2842



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	3530
3.	Отримано від підприємства №2	200	3200			400	6730
5.	Отримано від підприємства №3	80	1000			480	7730
9.	Видано на виробництво			300	4830	180	2900
	Разом:	280	4200	300	4830	180	2900

Транспортно – заготівельні витрати

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 500	9) 921,78
2) 500	
4) 150	
6) 75	
Об. 725	Об. 921,78
С.к. 303,22	

**Особливості ведення обліку розрахунків з постачальниками і підрядчиками**

Розрахунки з постачальниками і підрядчиками є важливим об'єктом бухгалтерського обліку. Від достовірності показників заборгованості в значній мірі залежить якість фінансової звітності, а також правильність розрахунку податків, які виникають внаслідок взаємовідносин з іншими підприємствами.

Тому облік розрахунків повинен забезпечувати чіткість та наочність стану заборгованості.

Як вже підкреслювалося вище, для обліку розрахунків з постачальниками застосовуються два рахунки: 63 «Розрахунки з постача-

льниками і підрядчиками» 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 ресурсів (робіт, послуг) 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 приведе 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.

Слід відрізнити систематичні **передплати** постачальникам і підрядчикам від **авансів**, які обумовлені окремими угодами сторін, погашуються на протязі 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 і підрядчиками», який у такому випадку буде активно-пасивним за відношенням до балансу.

## 6.5. Облік процесу виробництва

**Загальні поняття та задачі обліку процесу виробництва**

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 спожи-

вання 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 цього об'єкту, що ґрунтуються на економічних ознаках окремих витрат.

#### **Класифікація виробничих витрат**

Витрати виробництва групуються за наступними ознаками:

**I. За елементами витрат** (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. За відношенням до 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, в якому вони виникли, наприклад витрати на управління підприємством, збут, вартість нестач та втрат від псування цінностей.

**III. За порядком включення до собівартості продукції** (групуються тільки витрати на продукцію):

- прямі,
- 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 кількох, або всіх виробів. До них відносяться **загальновиробничі витрати**, загальна сума яких підлягає розподілу між видами продукції згідно з правилами, що наведені у П(С)БО 16 «Витрати».

**IV. За напрямками витрат** (групуються тільки витрати на продукцію):

- прямі матеріальні витрати,
- прямі витрати на оплату праці,
- інші прямі 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** (робіт, послуг).

До складу **інших прямих витрат** відносяться всі інші виробничі витрати, які пов'язані з виробництвом **конкретних видів продукції**, зокрема, відрхування на соціальне страхування, плата за оренду і амортизація спеціального обладнання та інші витрати.

**Загальновиробничі витрати** включають у себе витрати на управління виробництвом (оплата праці апарата управління цехами, ділянками; відрхування на соціальні заходи від зарплати апарата управління; витрати на службові відрядження персоналу цехів та інші); амортизацію основних засобів та нематеріальних активів загально-виробничого 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.

**V. За ступенем впливу обсягів виробництва на рівень витрат:**

- постійні;
- змінні.

**Постійні** – це витрати, сума яких **не змінюється**, або змінюється незначно в зв'язку із 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 тощо.

**VI. За календарними періодами:**

- витрати поточного періоду,
- витрати майбутніх періодів.

### Характеристика рахунків для обліку виробництва

Для обліку процесу виробництва використовуються наступні рахунки:

- 23 «Виробництво»;
- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 24 «Брак у виробництві».

За відношенням до 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)** – сума 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 рахунку 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 наступною формулою:

$$\begin{array}{l} \text{Фактична} \\ \text{собівартість} \\ \text{готової продукції} \end{array} = \begin{array}{l} \text{НЗВ на} \\ \text{початок} \\ \text{місяця} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Витрати} \\ \text{за місяць} \end{array} - \begin{array}{l} \text{НЗВ на} \\ \text{кінець} \\ \text{місяця} \end{array}$$

У загальному вигляді зміст рахунку 23 «Виробництво» можна представити наступною схемою:

23 «Виробництво»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)
Сальдо 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
Сальдо НЗВ на кінець місяця	



Аналітичний облік до рахунку 23 «Виробництво» ведеться за виробничими підрозділами, за видами виробництва, за видами продукції, що виробляється.

**Прямі витрати** відносяться безпосередньо у дебет рахунку 23 «Виробництво», а **непрямі** спочатку збираються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а потім розподілюються між видами продукції та списуються з кредиту цього рахунку в дебет рахунку 23 «Виробництво». Розподіл загальновиробничих витрат здійснюється згідно з вимогами П(С)БО 16 «Витрати» пропорційно встановленій на підприємстві базі розподілу – часу роботи обладнання, зарплаті основних робітників, обсягу діяльності, прямим витратам. Для розподілу загальновиробничих 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 рівню, який визначається виходячи з **нормальної потужності** підприємства.

**Нормальна потужність** – це середній обсяг виробництва, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства на протязі кількох 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 запланований обсяг виробництва за період **не був досягнутий**, 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 збирально-розподільчий, тому що в дебет збираються суми витрат, які наприкінці кожного місяця списуються з кредиту:

- у дебет рахунку 23 «Виробництво» – розподілені витрати,
- у дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» – 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. В 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 рахунку 23 «Виробництво».

**Приклад.** Розглянемо загальну схему обліку процесу виробництва. Станом на початок місяця у підприємства «Зоря» є такі залишки на рахунках синтетичного та аналітичного обліку:

Синтетичний рахунок	Аналітичний рахунок	Залишок на початок місяця		Залишок на кінець місяця	
		Сума, грн.		Сума, грн.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
20 «Виробничі запаси»		20000			
23 «Виробництво»	Разом	80000		15000	
	Виріб А	50000		8000	
	Виріб Б	30000		7000	
26 «Готова продукція»		16000			

Протягом місяця на підприємстві відбулися наступні господарські операції:

1. Відпущені зі складу на виробництво матеріали та списані за фактичною собівартістю:

на виріб А – 5000 грн., на виріб Б – 3000 грн.

Разом – 8000 грн.:

Дебет рахунку 23 «Виробництво»

Кредит рахунку 20 «Виробничі запаси» – 8000 грн.

2. Відпущені зі складу матеріали на утримання обладнання та будівлі цеху – 1200 грн.:

Дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

Кредит рахунку 20 «Виробничі запаси» – 1200 грн.

3. Нарахована зарплата робітникам:

за виріб А – 5000 грн., за виріб Б – 4500 грн.

Разом – 9500 грн.:

Дебет рахунку 23 «Виробництво»

Кредит рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» – 9500 грн.

4. Нарахована зарплата робітникам, що обслуговують виробниче обладнання – 700 грн.:

Дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

Кредит рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» – 700 грн.

5. Здійснено відрахування на соціальні заходи від сум зарплати, нарахованої за виріб А – 1875,00 грн., за виріб Б – 1687,50 грн., робітникам, що обслуговують виробниче обладнання – 262,50 грн.

Разом – 3825 грн.:

Дебет рахунку 23 «Виробництво» – 3562,50 грн.

Дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» – 262,50 грн.

Кредит рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» – 3825 грн.

6. Нарахована амортизація будівлі цеху – 300 грн., виробничого обладнання – 100 грн.

Разом – 400 грн.:

Дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

Кредит рахунку 13 «Знос необоротних активів» – 400 грн.

7. Отримано рахунок від постачальника електроенергії, що витрачена на освітлення приміщення цеху – 1200 грн.:

Дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками» – 1200 грн.

Облік формування витрат виробництва на рахунках синтетичного та аналітичного обліку до розподілу загальновиробничих витрат здійснюється згідно з наведеними даними наступними записами:<sup>1</sup>

### 23 «Виробництво»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 80000	
1) 8000	
3) 9500	
5) 3562,5	

### Виріб А

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 50000	
1) 5000	
3) 5000	
5) 1875	

### Виріб Б

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 30000	
1) 3000	
3) 4500	
5) 1687,50	

### 20 «Виробничі запаси»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 20000	
	1) 8000
	2) 1200
	2) 1800

### 26 «Готова продукція»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 16000	

### 91 «Загальновиробничі витрати»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
2) 1200	
4) 700	
5) 262,50	
6) 400	
7) 1200	
Об. 3672,50	

<sup>1</sup> З метою скорочення прикладу схеми рахунків 13, 63, 65, 66 не наводяться.

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 виберемо пряму заробітну плату робітників за виготовлення продукції. Для розподілу, по-перше, треба визначити загальну суму витрат по дебету рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». У нашому прикладі – 3762,50 грн. Далі визначається процентне відношення суми загальновиробничих витрат до бази розподілу – прямих витрат на заробітну плату:

$$3762,50 \text{ грн.} : 9500 \text{ грн.} \times 100\% = 39,6\%.$$

За допомогою проценту визначаються суми загальновиробничих витрат, які відносяться на **собівартість окремих виробів**:

- на виріб А –  $5000 \text{ грн.} \times 39,6\% : 100\% = 1980 \text{ грн.}$
  - на виріб Б –  $3762,50 \text{ грн.} - 1980 \text{ грн.} = 1782,50 \text{ грн.}$
- Разом: 3762,50 грн.

Після розподілу сума загальновиробничих витрат списується з рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»:

Дебет рахунку 23 «Виробництво»

Кредит рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» – 3762,50 грн.

9. Останнім етапом обліку витрат на виробництва є розрахунок фактичної **собівартості готової продукції** за даними рахунку 23 «Виробництво». Списання фактичної собівартості готової продукції проводиться по дебету рахунку 26 «Готова продукція» та кредиту рахунку 23 «Виробництво»:

Фактична собівартість готової продукції	=	НЗВ на початок місяця	+	Витрати за місяць	–	НЗВ на кінець місяця
---	---	-----------------------------	---	----------------------	---	----------------------------

$$= 80000 \text{ грн.} + 24825 \text{ грн.} - 15000 \text{ грн.} = 89825 \text{ грн.},$$

Дебет рахунку 26 «Готова продукція»

Кредит рахунку 23 «Виробництво» – 89825 грн.

Розподіл і узагальнення витрат виробництва на синтетичних та аналітичних рахунках можуть бути представлені таким чином:

#### 91 «Загальновиробничі витрати»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
2) 1200	8) 3762,50
4) 700	
5) 262,50	
6) 400	
7) 1200	
Об. 3672,50	Об. 3762,50

#### Виріб А

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 50000	9) 55855
1) 5000	/50000 + 13855 –
3) 5000	– 8000/
5) 1875	
8) 1980	
Об. 13855	Об. 55855
С.к. 8000	

#### 23 «Виробництво»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 80000	9) 89825
1) 8000	(Фактична собівартість готової продукції
3) 9500	= 80000 + 24825 –
5) 3562,50	– 15000 = 89825)
8) 3762,50	
Об. 24825	Об. 89825
С.к. 15000	

#### Виріб Б

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 30000	9) 33970
1) 3000	/30000 + 10970 –
3) 4500	– 7000/
5) 1687,50	
8) 1782,50	
Об. 10970	Об. 33970
С.к. 7000	

#### 26 «Готова продукція»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 16000	
9) 89825	
Об. 89825	Об. 0
С.к. 105825	



**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 в 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 відповідні витрати, а наприкінці періоду вони списуються на рахунок 79 «Фінансові результати».

**Приклад** (використовуються умови попереднього прикладу). Протягом місяця підприємство «Зоря» здійснило наступні витрати, які не відносять до складу собівартості продукції:

10. Відпущені зі складу матеріали на утримання будівлі офісу – 1800 грн.:

Дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Кредит рахунку 20 «Виробничі запаси» – 1800 грн.

11. Нарахована зарплата головному інженеру, директору та головному бухгалтеру – 2000 грн.:

Дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Кредит рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» – 2000 грн.

12. Здійснено відрахування на соціальні заходи від сум зарплати, нарахованої головному інженеру, директору і головному бухгалтеру – 750 грн.:

Дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Кредит рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» – 750 грн.

13. Нарахована амортизація будівлі офісу – 150 грн.:

Дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Кредит рахунку 13 «Знос необоротних активів» – 150 грн.

14. Отримано рахунок від постачальника електроенергії, що витрачена на освітлення приміщення офісу – 500 грн.:

Дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками» – 500 грн.

15. У ході інвентаризації виявлено та списано нестачу НЗВ – 350 грн.:

Дебет рахунку 947 «Нестачі та витрати від псування цінностей»

Кредит рахунку 23 «Виробництво» – 350 грн.

16. Списано на фінансовий результат адміністративні витрати – 5200 грн.:

Дебет рахунку 79 «Фінансові результати»

Кредит рахунку 92 «Адміністративні витрати» – 5200 грн.

17. Списано на фінансовий результат суму нестачі – 350 грн.:

Дебет рахунку 79 «Фінансові результати»

Кредит рахунку 947 «Нестачі та витрати від псування цінностей» – 350 грн.

Облік інших витрат і їх списання на фінансові результати здійснюється таким чином:

92 «Адміністративні витрати»		947 «Нестачі та витрати від псування цінностей»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
10) 1800	16) 5200	15) 350	17) 350
11) 2000			
12) 750			
13) 150			
14) 500			
Об. 5200	Об. 5200	Об. 350	Об. 350

**79 «Фінансові результати»**

Дт (дебет)	Кт (кредит)
16) 5200	
17) 350	
Об. 5550	

## 6.6. 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 комісійних винагород 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;
- інших витрат, пов'язаних зі збутом.

За економічним змістом операцій, що підлягають реєстрації, облікові задачі на етапі реалізації складаються з трьох блоків: **обліку руху готової продукції, обліку витрат та обліку доходів і розрахунків.** Слід 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 рахунку 26 «Готова продукція». **Рахунок 26 «Готова продукція» є активним по відношенню до балансу.**

Залишок рахунку відображує суму вартості готової продукції, яка знаходиться на складі підприємства та підлягає продажу. В дебеті рахунку відображується надходження готової продукції з цеху на склад, в кредиті – списання фактичної собівартості реалізованої продукції. Рух готової продукції на рахунку 26 «Готова продукція» відображується в оцінці за **фактичною собівартістю її виробництва.** Для визначення собівартості реалізованої продукції підприємства застосовують один із методів оцінки вибуття запасів, передбачених П(С)БО 9 «Запаси»:

- метод ідентифікованої собівартості;
- метод середньозваженої собівартості;
- метод ФІФО;
- метод ЛІФО;
- метод нормативних витрат.

Залишок готової продукції визначається за формулою:

$$\begin{aligned} & \text{Залишок продукції на складі на кінець місяця} = \\ & = \text{Залишок продукції на початок місяця} + \text{Оборот по дебету} - \\ & \quad - \text{Оборот по кредиту} \end{aligned}$$

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 6.5). Станом на початок місяця залишки по рахунках підприємства «Зоря» склали:

№ рахунку	Назва рахунку синтетичного обліку	Назва рахунку аналітичного обліку	Залишок на початок місяця, грн.		Часткові суми, грн.
			Дебет	Кредит	
26	Готова продукція	Разом	16000		
	в тому числі:	Виріб А – 100 одиниць			6000
		Виріб Б – 200 одиниць			10000
36	Розрахунки з покупцями та замовниками		5000		
311	Поточний рахунок банку у національній валюті		40000		

Протягом місяця на підприємстві відбулися наступні господарські операції з руху готової продукції:

18. Випущена з виробництва та оприбуткована на склад готова продукція за фактичною собівартістю:

■ виріб А – 1000 одиниць на суму 55855 грн.,

■ виріб Б – 500 одиниць на суму 33970 грн.

Разом – 89825 грн.:

Дебет рахунку 26 «Готова продукція»

Кредит рахунку 23 «Виробництво» – 89825 грн.

19. Списується фактична собівартість реалізованої продукції, в тому числі:

400 одиниць виробу А – 22492\* грн. та 125 одиниць виробу Б – 7851,25\* грн.

Разом – 30343,25 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:

$$\frac{\text{Собівартість залишку на початок місяця} + \text{Собівартість випуску за поточний місяць}}{\text{Кількість залишків на початок місяця} + \text{Кількість випуску за місяць}}$$

$$\begin{aligned} & \text{Середньозважена собівартість виробу А} = (6000 \text{ грн.} + 55855 \text{ грн.}) : \\ & : (100 \text{ од.} + 1000 \text{ од.}) = 56,23 \text{ грн.}; \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{середньозважена собівартість виробу Б} = (10000 \text{ грн.} + 33970 \text{ грн.}) : \\ & : (200 \text{ од.} + 500 \text{ од.}) = 62,81 \text{ грн.} \end{aligned}$$

По-друге, розраховано фактичну собівартість загального обсягу реалізованої продукції:

■ виріб А : 400 одиниць x 56,23 грн. = 22492 грн.

■ виріб Б : 125 одиниць x 62,81 грн. = 7851,25 грн.

Разом: 30343,25 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). По відношенню до балансу цей рахунок активний. В дебеті відображується фактична виробнича собівартість реалізованої готової продукції (робіт, послуг), що списана з кредиту рахунків 26 «Готова продукція», 23 «Виробництво» та 28 «Товари». В кредиті – списання собівартості реалізації на фінансовий результат в дебет рахунку 79 «Фінансовий результат».

**Рахунок 93 «Витрати на збут»** – активний. В дебеті рахунку протягом періоду (місяця, 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 в дебет **рахунку 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, зміст яких наведено у питанні **«Загальні поняття та задачі обліку»**.

На підприємстві «Зоря» протягом місяця здійснено наступні витрати на збут:

**20.** Списана вартість матеріалів на пакування готової продукції на складі підприємства «Зоря» – 300 грн.:

Дебет рахунку 93 «Витрати на збут»

Кредит рахунку 20 «Виробничі запаси» – 300 грн.

#### **Облік доходів і розрахунків**

Доходи і розрахунки, які виникають у процесі реалізації, обліковуються на рахунках: 70 «Доходи від реалізації»,

64 «Розрахунки за податками і платежами»,

36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»,

681 «Розрахунки за авансами отриманими».

**Рахунок 70 «Доходи від реалізації»** призначений для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг). По відношенню до балансу він пасивний. В кредиті відбиваються суми отриманих доходів, тобто продажна вартість відвантаженої готової продукції (наданих робіт, послуг) в кореспонденції з дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». В дебеті відображується зменшення доходу на суми непрямих податків, які нараховуються на обсяг реалізації і записуються в кредит рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами». Остаточна сума доходу списується в кредит рахунку 79 «Фінансові результати».

**Рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами»** використовується для обліку непрямих податків, сума яких включається до вартості реалізованої продукції (податку на додану вартість, акциз-

ного збору). По відношенню до балансу цей рахунок активно-пасивний. Залишок по дебету відображає суми зайве 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 з непрямих податків.

**Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»** переважно активний. В дебеті рахунку 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. По відношенню до балансу цей рахунок пасивний. Залишок по кредиту відображає суму отриманих від покупців передплат, по яких ще не здійснено поставки. Оборот по кредиту – це суми передплат, які надходять протягом місяця і записуються у дебеті рахунків 30 «Каса» або 31 «Рахунки в банках». В дебеті рахунку 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 наступні операції, пов'язані з отриманням доходу від реалізації:

21. Відвантажена покупцям готова продукція за договірною вартістю на суму 50000 грн., ПДВ – 10000 грн., в тому числі:

- виріб А – 400 одиниць на суму 48000 грн.,
- виріб Б – 125 одиниць на суму 12000 грн., разом – 60000 грн.:

Дебет рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

Кредит рахунку 70 «Доходи від реалізації» – 60000 грн.

22. Нарахований ПДВ від реалізації продукції у сумі 10000 грн.:

Дебет рахунку 70 «Доходи від реалізації»

Кредит рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» – 10000 грн.

23. Надійшли на поточний рахунок підприємства кошти від покупця – 5000 грн.

Дебет рахунку 311 «Поточний рахунок у банку у національній валюті»

Кредит рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» – 5000 грн.

### Облік фінансового результату від реалізації

Наприкінці періоду (місяцю, кварталі) визначається результат від реалізації продукції (робіт, послуг). Для цього здійснюється списання доходів та витрат та складаються наступні бухгалтерські записи:

24. Списані на фінансові результати доходи від реалізації продукції – 50000 грн.:

Дебет рахунку 70 «Доход від реалізації»

Кредит рахунку 79 «Фінансові результати» – 50000 грн.

25. Списані на фінансові результати витрати, пов'язані з реалізацією продукції, в тому числі: собівартість реалізації – 30343,25 грн., витрати на збут – 300 грн., разом 30643,25 грн.:

Дебет рахунку 79 «Фінансові результати» – 30643,25 грн.

Кредит рахунку 90 «Собівартість реалізації» – 30343,25 грн.

Кредит рахунку 93 «Витрати на збут» – 300 грн.

Рахунки 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації» і 93 «Собівартість реалізації» не мають залишків на початок і кінець

звітного періоду, тому що вони **обов'язково закриваються** на фінансовий результат підприємства. Далі на рахунку 79 «Фінансові результати» відбувається **зіставлення** доходів і витрат. Перевищення кредитового обороту над дебетовим означає **прибуток від реалізації**. За даними розглянутих операцій підприємство «Зоря» отримало прибуток у сумі 13806,75 грн. [50000 грн. – 30343,25 грн. – 300 грн. – 5200 грн. – 350 грн.]. Якщо, навпаки, дохід від реалізації не покриває витрати, виникають **збитки**.

Облік реалізації на рахунках синтетичного та аналітичного обліку здійснюється таким чином:

26 «Готова продукція»		36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 16000	19) 30343,25	С.п. 5000	23) 5000
18) 89825		21) 60000	
Об. 89825	Об. 30343,25	Об. 60000	Об. 5000
С.к. 75481,75		С.к. 60000	

23 «Виробництво»		90 «Собівартість реалізації»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 80000	18) 89825		25) 30343,25
1) 8000		19) 30343,25	
3) 9500			
5) 3562,5			
9) 3762,5			
Об. 24825	Об. 89825	Об. 30343,25	Об. 30343,25
С.к. 15000			

70 «Доход від реалізації»		79 «Фінансовий результат»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
22) 10000		16) 5200	
24) 50000	21) 60000	17) 350	
		25) 30643,25	24) 50000
Об. 60000	Об. 60000	Об. 36193,25*	Об. 50000*

93 «Витрати на збут»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)
20) 300	25) 300
Об. 300	Об. 300

\* Прибуток в сумі 13806,75 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 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

### Аналітичні рахунки до рахунку 26 «Готова продукція»

#### 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	6000
18	Випущено з виробництва	1000	55855			1100	61855
19	Відвантажено покупцям			400	22492	700	39363
	Разом:	1000	55855	400	22492	700	39363

#### Виріб Б 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					200	10000
18	Випущено з виробництва	500	33970			700	43970
19	Відвантажено покупцям			125	7851,25	575	36118,75
	Разом:	500	33970	125	7851,25	575	36118,75

### Питання для самоконтролю і обговорення:

1. Дайте визначення різних видів діяльності.
2. В чому полягає сутність процесу формування капіталу? Які рахунки призначені для обліку різних видів капіталу?
3. В чому полягає сутність процесу забезпечення підприємства необоротними активами? Які рахунки для цього використовуються?
4. В чому полягає сутність забезпечення підприємства матеріальними ресурсами?



5. Як здійснюється формування первісної вартості матеріальних ресурсів при їх надходженні на підприємство?
6. Як оцінюються витрачені матеріальні ресурси?
7. Що являє собою процес виробництва? Які рахунки використовуються для обліку процесу виробництва?
8. За якими ознаками класифікують витрати виробництва?
9. Як визначається фактична собівартість виробленої продукції?
10. В чому полягає сутність процесу реалізації? Які рахунки призначені для обліку реалізації продукції?
11. Як визначається фінансовий результат від реалізації продукції?

## 7. РЕГІСТРИ І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

### 7.1. Облікові регістри та їх роль у бухгалтерському обліку

**Загальні поняття** 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.

**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 регістрах називається **обліковою реєстрацією**. Облікова реєстрація є другим етапом облікових робіт після складення та опрацювання первинної документації.

Дані облікових регістрів використовуються для узагальнення інформації, складання бухгалтерської звітності, проведення аудиту й аналізу господарської діяльності підприємства.

Інформація до **облікових регістрів** переноситься після перевірки **первинних документів** за формою і змістом.

Підприємства і установи, що складають облікові регістри на машинозчитуваних носіях, зобов'язані забезпечити технічні засоби для їх відтворення у зручному для читання вигляді.

Перенесення інформації з первинних документів до облікових регістрів 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 регістрах несуть особи, які склали і підписали ці регістри.

## Класифікація реєстрів

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.

**I. За зовнішнім виглядом** бухгалтерські реєстри поділяють на такі групи: **бухгалтерські книги, картки, окремі відомості (машинограми)**.

**Бухгалтерські книги** – це оправлені аркуші паперу спеціального графлення, в 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 плати; 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 вибутті цінностей на виробництво, в експлуатацію тощо. В сучасних умовах комп'ютеризації, коли створюються АРМ 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'єкту 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 та інші.

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 електронних обчислювальних машин (ПЕОМ) 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.

**II. За видами бухгалтерських записів** облікові реєстри поділяють на **хронологічні, систематичні, комбіновані**.

**Хронологічні** реєстри призначені для записів, що 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 №10 з обліку витрат видів діяльності.

**Комбінованими** називають реєстри, в яких записи роблять одночасно за хронологічним і систематичним порядком. Прикладами можуть бути журнал-ордер №1, в якому ведеться облік касових операцій, журнал-ордер №6, де відображається надходження матеріалів і розрахунки з поставачальниками, та інші реєстри.

**III. За обсягом змісту** бухгалтерські реєстри поділяють на **синтетичні й аналітичні**. **Синтетичні** – це реєстри, в яких створюється інформація синтетичного обліку, в **аналітичні** – де деталізуються

показники синтетичного обліку, зокрема виділяються окремі об'єкти обліку в натуральних, трудових і вартісних вимірниках – конкретні найменування основних засобів, матеріалів, розрахунки з окремими контрагентами тощо.

**IV. За побудовою** облікові реєстри поділяють на **односторонні, двосторонні, багатографні, шахові**.

В **односторонніх** реєстрах, наприклад у касовій книзі, господарські операції відображаються в дебеті в кредиті відповідного рахунку. **Двосторонні** реєстри складаються з двох частин: в одній частині подають дані про дебетові обороти на рахунок, в другій – про кредитові обороти на цьому рахунку (це, наприклад, картка складського обліку матеріалів).

Характерним прикладом **багатографних** реєстрів є Головна книга, де дебетова сторона рахунку поділена на кілька граф, кожна з яких визначає відповідний кореспондуючий рахунок.

**Шахові** облікові реєстри побудовані за принципом шахової дошки. Записи в них роблять у клітинці на перетині графа і рядка таблиці відповідно дебетовому і кредитовому оборотам на взаємозв'язаних рахунках. Шахова форма є характерною в основному для журналів-ордерів, в першу чергу – журналу-ордеру №10, в якому ведеться облік витрат видів діяльності.

Використання сучасної обчислювальної техніки сприяло появі нових матеріальних носіїв облікових реєстрів багатоцільового застосування – перфокарт, перфострічок, дискет, оптичних та лазерних дисків тощо.

Загальна класифікація реєстрів наведена на рис. 7.1.

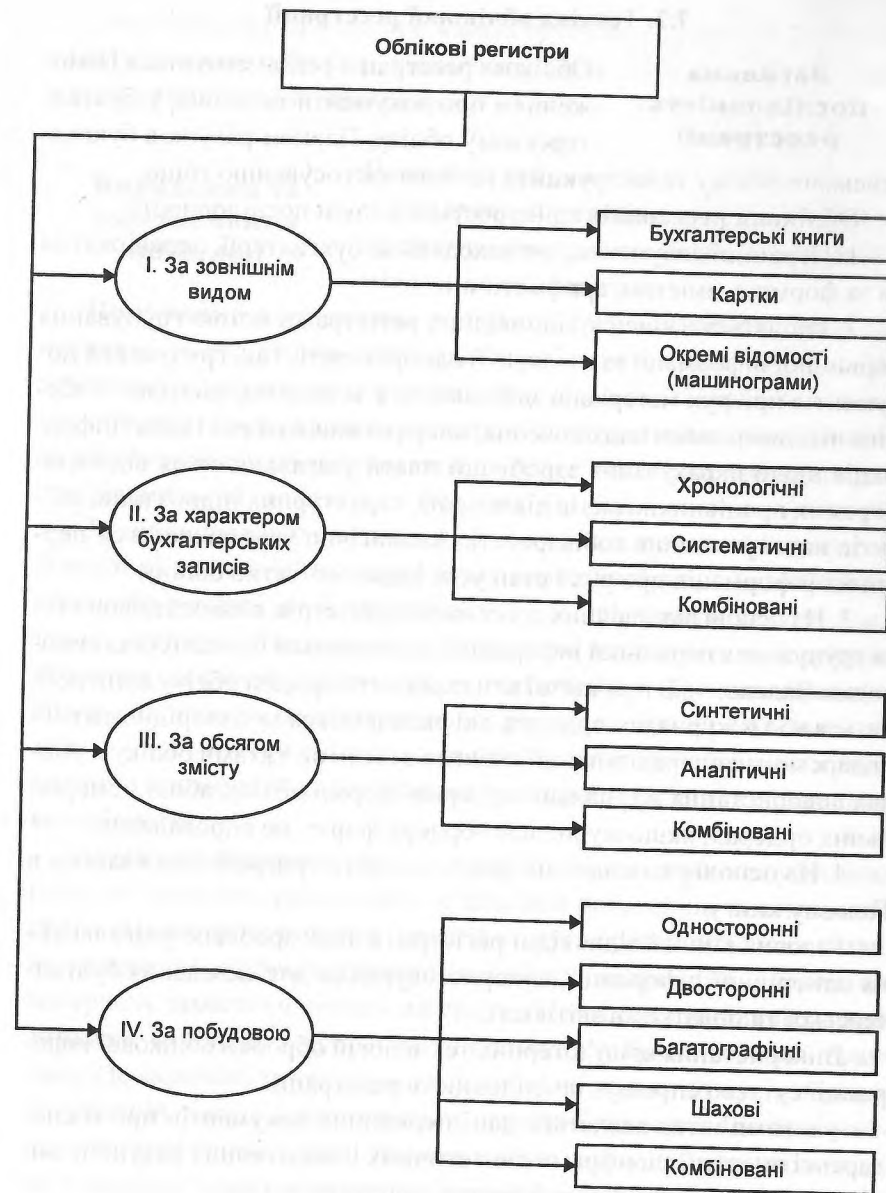


Рис. 7.1. Класифікація облікових реєстрів



## 7.2. Техніка облікової реєстрації

### Загальна послідовність реєстрації

Облікова реєстрація регламентується Положенням про документи та записи у бухгалтерському обліку, Планом рахунків бухгалтерського обліку та інструкцією по його застосуванню тощо.

Облікова реєстрація здійснюється в такій послідовності:

1. Первинні документи, що знаходяться 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, в яких здійснюється групування первинної інформації, складаються бухгалтерські проводки. Залежно від прийнятої в підприємстві форми обліку вони робляться або в журналах-ордерах, які складаються за однорідними господарськими операціями і зв'язаними з ними об'єктами 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, в яких зроблено узагальнення однорідної інформації, використовуються для складання бухгалтерської та податкової звітності.

Використання комп'ютерних технологій обробки облікової інформації суттєво спрощує послідовність реєстрації:

– в комп'ютер вводяться дані первинних документів про господарські операції з шифрами синтетичних і аналітичних рахунків, видів матеріалів, витрат виробництва, продукції тощо;

– всі інші операції, що пов'язані з групуванням первинної інформації у процесі її обробки, виконуються в автоматизованому режимі згідно з алгоритмами програми.

### Виявлення та виправлення помилки

**Помилки**, що виникають у процесі записів у бухгалтерському обліку, можна поділити за причинами виникнення, значенням і місцем виникнення.

**Причинами виникнення** виділяють три обставини: стомлення, неуважність 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 і транзитні. **Локальні** спричиняють скривлення інформації лише у тому документі або регістрі, де вони допущені, і не призводять до помилок у інших регістрах. Наприклад, неправильно записана в регістрі дата або номер документа не зумовлює інші помилки. **Транзитні** автоматично викликають помилки в інших регістрах. 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 регістрів.

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 рахунках тощо.

Для того, щоб запобігти ці помилки, при визначенні загальної суми ряду 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 в 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 помилок рознесення показників у різних регістрах вдаються до пунктирування, «відкриття» чисел. Наприклад, у відомості біля зафіксованої суми проставляють знак V («галочку»); потім відшукують цю суму в дебеті кореспондуючого рахунку 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.

В бухгалтерському обліку застосовують такі **методи виправлення помилок**: 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 слід 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 регістрі робиться додатковий аналогічний запис на суму 100 грн.

Додаткові записи використовуються 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 регістрі 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. Іноді замість червоного кольору сторнуємий запис виділяється обведенням анулюємої суми.

**Приклад.** Розглянемо виправлення помилок в обліку способом «червоне сторно».

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 відразу на витрати)	92	301	160
3. Видано гроші у підзвіт на придбання канцелярських товарів	372	301	160

На практиці застосовуються й інші способи виправлення помилок (зворотніх 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, встановлюється вказівками з організації бухгалтерського обліку в умовах використання обчислювальної техніки.

У документах, якими оформлені касові й банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не припускаються.

У кінці звітного періоду перевірені й виправлені дані в облікових регістрах підсумовують і заносять в інші облікові регістри (журнали-ордери, відомості, обігову відомість за синтетичними рахунками, Головну книгу тощо). Такі записи завіряють підписами на регістрах відповідальних за це осіб. Протягом поточного періоду (року) облікові регістри 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 регістри можуть бути знищені, про що складається спеціальний акт.

### 7.3. Форми бухгалтерського обліку

#### Звіт і визначення форми обліку

Форма бухгалтерського обліку являє собою систему взаємозв'язаних облікових регістрів та способів відображення в них фактів господарської діяльності.

Форма бухгалтерського обліку характеризується такими основними ознаками:

- наявністю певної сукупності конкретних синтетичних та аналітичних регістрів;
- способами запису в окремі регістри, що передбачають можливість реєстрації облікової інформації (хронологічної, систематичної, подвійної, простої, шахової);
- взаємозв'язком окремих регістрів хронологічного та систематичного запису, синтетичного та аналітичного обліку;
- послідовністю заповнювання регістрів;
- 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 регістрів 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 раці-



ональному 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 століття.

### Виникнення перших форм обліку

Перша з відомих форм обліку – **староіталійська** – була викладена італійським філософом-математиком Лукою Пачолі (Пачіоло) в 1494 році в «Трактаті про рахунки і записи» і передбачала 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 дебетуємих та кредитуємих рахунків. У Головної книзі здійснювався систематичний запис операцій за синтетичними рахунками бухгалтерського обліку. Схема староіталійської форми обліку подана на рис. 7.2.

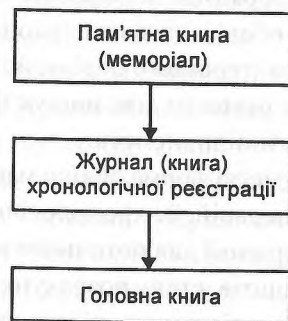


Рис. 7.2. Схема староіталійської форми обліку

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 в 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 і 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, тобто, відповідно, синтетичний й аналітичний облік, запровадила первинні документи та обігові відомості.

Її основним недоліком вважається наявність спільного журналу, що перешкоджувало розподілу праці, але у тому періоді це не було потрібно. Для свого часу 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 природним зростанням 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 подана на рис. 7.3.

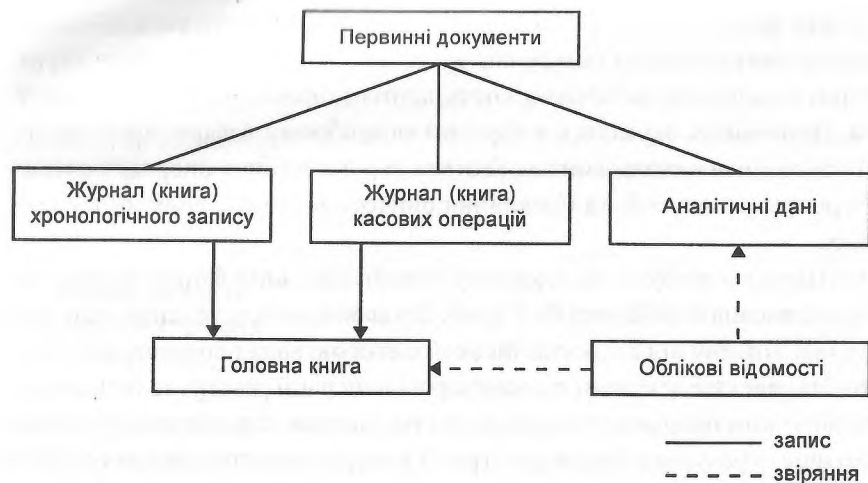


Рис. 7.3. Загальна схема розвинутої італійської форми обліку

Француз Мат'є де ла Порт у 1685 році розробив форму обліку, що передбачала 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 данні, 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 для обліку 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 регістрі одночасно велись хронологічний та систематичний записи, він одночасно виконував функції журналу, Головної книги 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 шахматна 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, в який кредитові обіги рахунків формуються в стовпцях, дебетові – в рядках. Число записів скорочувалося у два рази.

**Інтегральна форма обліку**, яка описана Ж. Дюмарше у 1914 році, є різновидом 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. 7.4.



Рис. 7.4. 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 досягнень попередників.

До сучасних форм відносяться: меморіально-ордерна, журнально-ордерна, таблично-автоматизована, комп'ютерна.

### 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, яку вперше описав А. Юшматов, 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 побудова Головної книги, окреме ведення аналітичного обліку.

Сутність та зміст меморіально-ордерної форми визначається таким.

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, сума.

На підставі меморіальних ордерів робляться записи у Головній книзі. Кожна сторінка Головної книги являє собою окремий синтетичний рахунок.

Аналітичний облік ведеться окремо, а саме складаються необхідні аналітичні регістри: 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 оборотні відомості, які звіряються між собою. Схема меморіально-ордерної форми обліку наведена на рис. 7.5.

До **переваг** меморіально-ордерної форми відносяться: її простота, можливість застосування до різних типів підприємств, посилення контролю записів через звіряння 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.

Суттєвими **недоліками** меморіально-ордерної форми обліку є: необхідність складання великої кількості меморіальних ордерів, запису одних і тих самих даних у різних облікових регістрах, велика трудомісткість облікових робіт, слабе пристосування регістрів до складання звітності, непридатність до потреб оперативного контролю, непридатність до проведення економічного аналізу, непридатність до комплексної автоматизації обліку.

Незважаючи на багату кількість недоліків меморіальна форма у зв'язку з її простотою застосовується у банках, а також на окремих підприємствах.



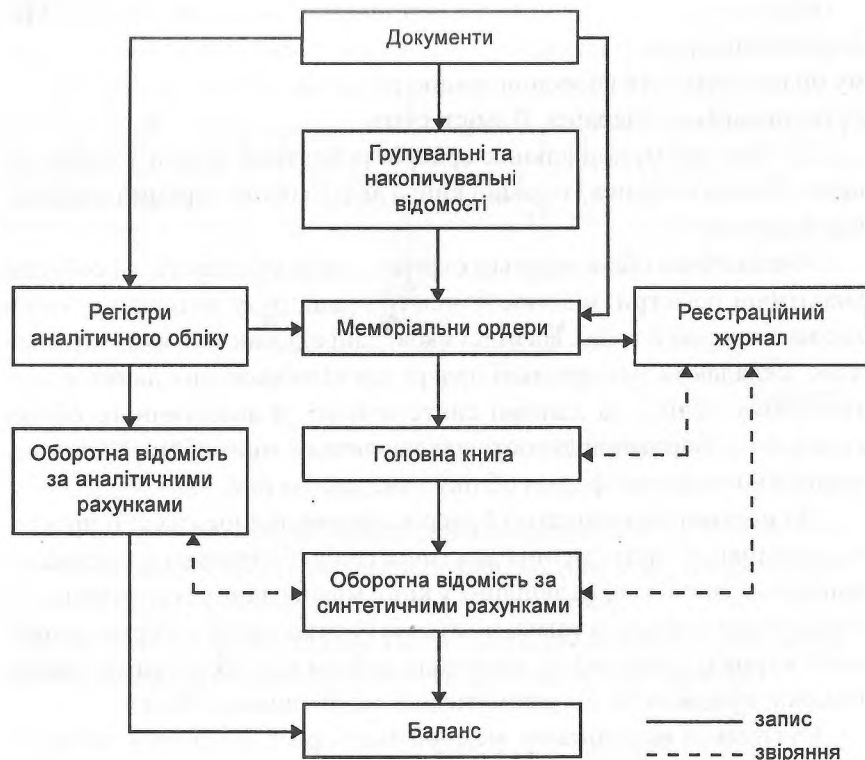


Рис. 7.5. Схема меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку

### Журнально-ордерна форма обліку

Ця форма поєднує принципи побудови шахової та інтегральної форм обліку і являє собою результат їх творчого розвитку. Вперше вона була описана в 1952 році І. Резничен-ко, а з 1960 року широко використовувалась в народному господарстві.

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 одно-часно.

У цій формі основними регістрами синтетичного обліку є журна-ли-ордери та Головна книга. **Журнали-ордери** побудовані за креди-товим принципом: господарські операції в них реєструються шляхом одноразового запису в кредиті відповідного рахунку і деталізації сум, які слід відобразити в дебеті кореспондуючих з ним рахунків.

Журнали-ордери відкриваються за кредитом одного або декіль-кох близьких за змістом рахунків.

Для посилення контролю записів у журналах-ордерах поряд з ві-дображенням кредитових оборотів одночасно ведуться відомості де-бетових оборотів, що дає змогу систематизувати в них обороти за певним синтетичним рахунком.

Аналітичний облік ведеться в окремих регістрах аналітичного обліку – у картках, відомостях, книгах, однак у деяких журналах-ор-дерах синтетичний облік поєднується з аналітичним. У такому разі обліковий регістр одночасно являє собою журнал-ордер і відомість аналітичного обліку. Схема журнально-ордерної форми обліку наведе-на на рис. 7.6.



Рис. 7.6. Схема журнально-ордерної форми обліку

Регістри аналітичного обліку побудовані відповідно вимогам 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, сум зносу основних засобів, відрахувань на страхування тощо, використовуються допоміжні розроблювальні таблиці.

У кінці місяця підсумкові показники журналів-ордерів переносяться до Головної книги, яка відкривається на звітній 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.

**Журнально-ордерна форма обліку** широко використовується в практиці, вона є найбільш розвинутою серед паперових форм ручної обробки інформації і має два варіанти: повну і скорочену форми.

**Повна журнально-ордерна форма обліку** містить 17 журналів-ордерів, 18 відомостей і 10 розроблювальних таблиць. Ця форма ефективно використовується на великих підприємствах. **Скорочена** – має тільки 8 журналів-ордерів і 4 відомості, вона використовується у малих підприємствах з простою структурою виробництва, з обмеженою номенклатурою продукції тощо.

Основними **перевагами** журнально-ордерної форми обліку є: поєднання аналітичного і синтетичного обліку, забезпечення своєчасного і рівномірного відображення господарських операцій у реєстрах протягом звітного періоду, можливість розподілу облікових робіт, скорочення кількості облікових реєстрів, поглиблення аналітич-

них властивостей обліку, складання звітності безпосередньо за даними журналів-ордерів.

Її основні **недоліки** такі:

- побудова журналів ордерів не відображує нових форм організації обліку;

- склад аналітичних даних не відповідає у повній мірі сучасному рівню потреб в інформаційному забезпеченні управління підприємством;

- форми облікових реєстрів громіздкі, багатографні і не відповідають можливостям комп'ютерного відображення.

Слід 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**

Спрощена форма обліку має два варіанти: спрощену форму з використанням реєстрів майна підприємства, просту форму.

**Спрощена форма бухгалтерського обліку** з використанням реєстрів обліку майна підприємства застосовується на малих підприємствах, які володіють власними основними засобами, виробничими запасами, товарами, готовою продукцією тощо і здійснюють за місяць більше, ніж 100, але менше, ніж 300 господарських операцій. Ця форма заснована на веденні відомостей, у яких поєднується синтетичний та аналітичний облік. Записи робляться у хронологічному та систематичному порядку. Кожна відомість передбачає відображення облікової інформації на підставі первинних документів у дебеті та кредиті відповідних рахунків. Відомості відкриваються на один або групу економічно пов'язаних рахунків. За даними відомостей складаються оборотні відомості, Головна книга, бухгалтерський баланс

та інші форми звітності. Схема спрощеної форми обліку показана на рис. 7.7.

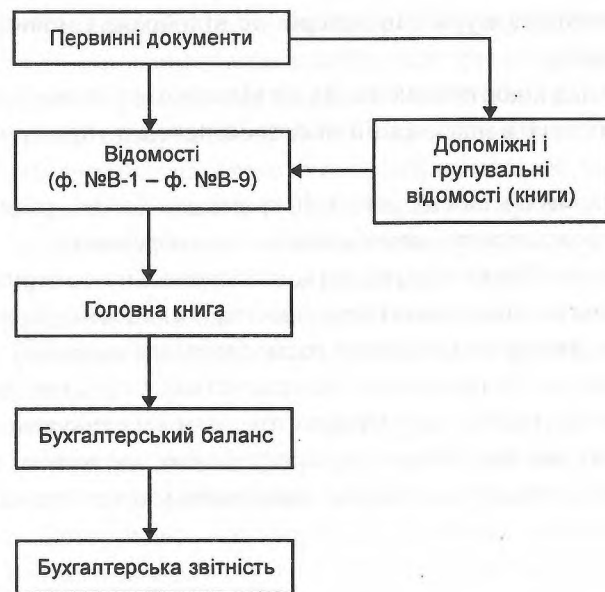


Рис. 7.7. Схема спрощеної форми обліку для малих підприємств

**Проста форма** бухгалтерського обліку використовується в підприємствах з невеликими матеріальними витратами, простим характером виробництва, обмеженою кількістю господарських операцій. При використанні простої форми обліку необхідно вести такі реєстри: книгу обліку господарських операцій, відомість обліку заробітної плати, касову книгу.

У книзі відображаються залишки рахунків та усі господарські операції у хронологічній послідовності. Вона безпосередньо використовується для складання звітності. Головна книга в цьому разі не потрібна. Схема простої форми обліку подано на рис. 7.8.



Рис. 7.8. Схема простої форми обліку для малих підприємств

Основним **недоліком** цієї форми обліку є відсутність аналітичних угруповань інформації, основна **перевага** – її простота.

### Машинно-орієнтовані форми обліку

Створення і впровадження у практику бухгалтерського обліку електронно-обчислювальної і комп'ютерної техніки сприяло розробленню нових форм бухгалтерського обліку. Їхня сутність полягає в тому, що дані про проведені господарські операції з паперових носіїв первинної облікової інформації записують на машинні носії – магнітні стрічки, магнітні диски тощо. На підставі введених в обчислювальні машини даних автоматично групуються показники синтетичних і аналітичних рахунків, визначається сальдо, складаються оборотні відомості, звітність. Вихідна інфор-



мація подається у вигляді машинограм, що являють собою машинні реєстри обліку.

Першою машино-орієнтованою формою обліку була **таблично-перфокартна**. Вона одержала цю назву через те, що вхідна інформація вводилась в машину на **перфокартах** – спеціальних носіях інформації, де дані відображувались шляхом пробиття отворів, а результати обробки, тобто вихідна інформація даних, друкувались у вигляді таблиць. Таблично-перфокартна форма поєднувала традиційно ручну, та нову – обчислювальну обробку даних, оскільки з використанням техніки вирішувались лише окремі облікові задачі.

Наступним кроком у розвитку автоматизації обліку була **таблично-автоматизована форма** бухгалтерського обліку. Її сутність 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 передання інформації, їх дані переносились на машинні носії шляхом перфорації даних, в пам'яті електронно-обчислювальних машин (ЕОМ) зберігалась вся нормативно-довідкова інформація – відомості про працівників, номенклатури – цінники тощо, в результаті роботи програмного забезпечення створювались масиви даних – електронні реєстри аналітичного та синтетичного обліку про наявність запасів на складі, їх надходження та використання, наявність основних засобів, нараховану заробітну плату тощо. Результатна інформація друкувалась в машинограмі або подавалась на екран монітора. Ця форма обліку широко використовувалась у 1970 – 1980 роки, а підсистема бухгалтерського обліку була складовою частиною автоматизованої системи управління підприємством (АСУП).

Одним із важливих елементів цієї форми було використання системи кодів, які забезпечували одноразове введення даних та їх автоматичне багаторазове групування.

До основних її **переваг** слід віднести: можливість комплексної автоматизації бухгалтерського обліку, використання технічних засобів збору та реєстрації первинної інформації, використання електронних реєстрів обліку та баз даних.

Основні **недоліки** полягають в тому, що процеси автоматизованої обробки інформації були відокремлені від бухгалтерії, первинні дані фіксуються в основному на паперових документах і їх необхідно було переносити на машинні носії шляхом перфорації, що мало значну трудомісткість, бухгалтер не був безпосереднім учасником облікового процесу й не міг його оперативно контролювати; результатна інформація створювалась і подавалась недостатньо оперативно, виконувалась значна кількість ручних робіт, які пов'язані з узагальненням даних, складанням звітності тощо.

### **Комп'ютерна форма обліку**

Застосування персональних ЕОМ суттєво змінило обліковий процес. Бухгалтер зараз працює безпосередньо на комп'ютері в діалоговому режимі: вводить в комп'ютер дані первинних документів (або вони реєструються у містах 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 в підприємствах утворюються автоматизовані робочі місця бухгалтерів (АРМБ).

Обробка облікової інформації з використанням персональних комп'ютерів може здійснюватися як на низовому рівні – у місцях виникнення первинної облікової інформації про господарські операції, так і в бухгалтерії. У місцях здійснення господарської діяльності формується оперативна інформація, що потрібна для управління відповідними процесами – рухом запасів, витратами на виробництво, збутом продукції тощо. В бухгалтерії здійснюється узагальнення інформації в системі аналітичного та синтетичного обліку. Загальна схема комп'ютерної форми обліку з використанням персональних електронних обчислювальних машин (ПЕОМ) приведена на рис. 7.9.

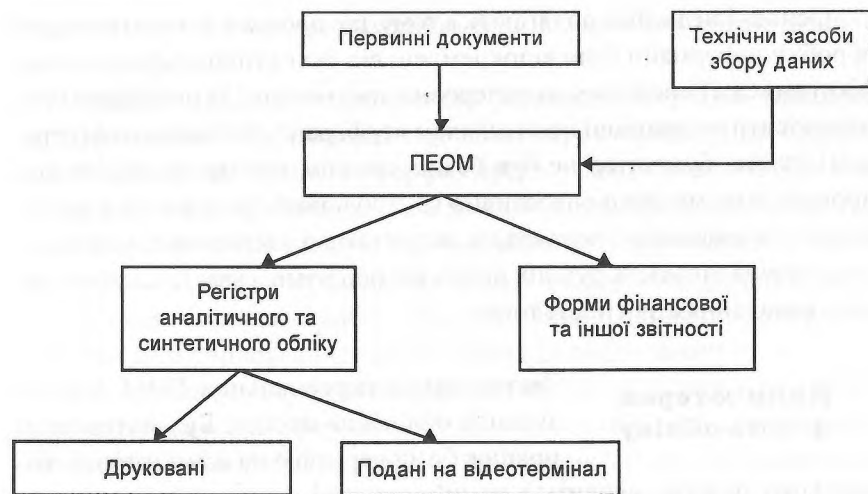


Рис. 7.9. Схема комп'ютерної форми обліку

Отже, комп'ютерна форма обліку дозволяє створювати і використовувати інформацію для усіх потреб управління, вона поєднує професійні якості користувача з можливостями комп'ютера.

**Переваги** комп'ютерної форми бухгалтерського обліку наступні: простота вводу даних, можливість накопичення та багаторазового використання інформації, автоматичне формування усіх облікових регістрів та форм звітності, можливість роботи в діалоговому режимі, простота спілкування з комп'ютером, можливість оперативного отримання облікових показників та форм звітності, значне зниження трудомісткості з одночасовим підвищенням якості обліку.

В практиці використовуються різноманітні типові програми бухгалтерського обліку, наприклад, «Фінанси без проблем», «Fin Expert», «Lady Fin», «1С–Бухгалтерія» та інші. Серед них найбільш популярна програма «1С–Бухгалтерія», яка є універсальною.

Вся інформація аналітичного обліку створюється в грошовому, а якщо це потрібно, і в натуральному виразі. Можуть бути також утво-

рені 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.

#### Питання для самоконтролю і обговорення:

1. Дайте визначення регістрів бухгалтерського обліку.
2. Які є класифікації регістрів?
3. Як виявляються та виправляються помилки в облікових регістрах?
4. Що являє собою форма бухгалтерського обліку? Якими основними ознаками характеризується?
5. Що має забезпечити прийнята на підприємстві форма обліку?
6. Назвіть основні принципи, сутність та зміст меморіально-ордерної форми обліку.
7. Визначте недоліки та переваги меморіально-ордерної форми обліку.
8. Назвіть основні принципи побудови журнально-ордерної форми обліку.
9. Визначте недоліки та переваги журнально-ордерної форми обліку.
10. Охарактеризуйте спрощену форму обліку з використанням регістрів майна підприємства.
11. Назвіть сутність та зміст простої форми обліку малих підприємств, умови її використання.
12. В чому полягає сутність нових форм бухгалтерського обліку? В чому перевага їх застосування?

## 8. ФІНАНСОВА (БУХГАЛТЕРСЬКА) ЗВІТНІСТЬ

### 8.1. Поняття фінансової звітності: загальні положення, порядок визнання статей

**Зміст і визначення звітності** Відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.99 р., **фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності і рух коштів підприємства за звітний період.**

Ціль, склад і принципи підготовки фінансової звітності і вимоги до визнання і розкриття її елементів визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – П(С)БО 1).

Метою фінансової звітності є надання користувачам необхідної для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух коштів підприємства. Вона являє собою сукупність статей, кожна з котрих характеризує ті чи інші сторони діяльності підприємства, а також наявність окремих видів ресурсів і джерел їх виникнення.

Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб. Відповідно до П(С)БО 1 до фінансової звітності відносяться:

- баланс;
- звіт про фінансові результати;
- звіт про рух грошових коштів;
- звіт про власний капітал;
- примітки до звітів.

Компоненти фінансової звітності відображують різні аспекти господарських операцій і подій за звітний період, містять відповідну інформацію попереднього періоду і розкривають облікову політику підприємства і її зміни (табл. 8.1).

Зміст основних компонентів фінансової звітності

Компоненти фінансової звітності	Зміст
Баланс	Економічні ресурси, що є в підприємстві на дату складання балансу
Звіт про фінансові результати	Доходи, витрати і фінансові результати діяльності за звітний період
Звіт про власний капітал	Зміни в складі власного капіталу протягом звітного періоду
Звіт про рух грошових коштів	Надходження і використання грошових коштів протягом звітного періоду
Примітки	Сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами)

Під час формування фінансової звітності підприємство виходить з сукупності положень, що складають зміст його **облікової політики**.

**Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності.**

Відповідно до П(С)БО 1 підприємство повинне висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів статей звітності та методів обліку щодо окремих статей звітності (див. стор. 242).

Усі конкретні аспекти облікової політики визначаються в Україні відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

#### Критерії визнання статей звітності

Інформація заноситься в статті фінансових звітів при наявності двох критеріїв:

1. Існує імовірність надходження або вибуття майбутніх **економічних вигод**, які пов'язані з цією статтею;

2. **Оцінка** статті може бути достовірно визначена.

Відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звіт-



ність в Україні», економічна вигода – це потенційна можливість одержання підприємством грошових коштів від використання активів. Майбутня економічна вигода, втілена в активи, є потенціалом, що може сприяти надходженню прямо або непрямо коштів або їх еквівалентів на підприємство.

**Майбутня економічна вигода** – це, по-перше, – пряме збільшення коштів і їх еквівалентів у результаті: використання активів у виробництві продукції, наданні послуг або придбанні товарів із метою подальшої їхньої реалізації за грошові кошти, обміну активів на інші активи, використання активів для погашення кредиторської заборгованості; розподілу активів між власниками підприємства. По-друге, це непряме збільшення коштів і їх еквівалентів у результаті: зменшення відтоку коштів шляхом упровадження нової технології виробництва, оптимізації податкової політики підприємства тощо.

Перший критерій відображення статей у фінансовій звітності пов'язаний із тим, у якому звіті буде знаходитися стаття – у балансі або в звіті про фінансові результати, тобто враховується відповідність результатів господарських операцій визнанню активів, зобов'язань, власного капіталу, прибутків або витрат, що приведені П(С)БО 1.

Другий критерій допомагає визначитися з тим, чи будуть результати господарської операції відображені у фінансовій звітності або тільки в примітках до неї. У обох випадках мова йде тільки про суттєву інформацію, тобто таку, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів.

Процес аналізу інформації на відповідність визначення статей фінансової звітності описаним критеріям називається **визнанням**.

**Приклад 1.** Підприємство придбало матеріали і планує використовувати їх для виробництва продукції, тобто воно сподівається одержати економічні вигоди шляхом їх використання разом з іншими активами у виробництві. В даному випадку матеріали будуть відповідати критеріям визнання активів – елементів балансу. Вартість матеріалів визначена договором із постачальником і в документах на оплату (рахунках постачальника). Це є достатньою підставою для оцінки даної статті в балансі.

Те ж саме стосується і заборгованості перед постачальниками.

У період упорядкування звітності потрібно враховувати **фактор імовірності** надходження або вибуття економічних вигод. Тим більше що ситуація на ринку змінюється, і на дату балансу вона може оцінюватися інакше, ніж на момент здійснення операції.

**Приклад 2.** Підприємство відмовилося від випуску неконкурентноспроможної продукції і не може використовувати придбані для її виробництва матеріали, можливості їх продати також немає. Тому ніяких економічних вигод підприємство не одержить. В такому випадку запаси варто виключити з активів (списати з балансу) і визнати у складі витрат.

## 8.2. Принципи підготовки фінансової звітності та її якісні характеристики

**Принципи обліку** Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

**1. Автономність** – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відособлена від його власників, у зв'язку з чим активи і зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства.

**Приклад.** Засновник дав підприємству позику, відповідно ця операція буде відображена у фінансовій звітності. Якщо ж власник поклав кошти в банк на свій особистий рахунок із метою одержання відсотків по внеску – ця операція не вплине на дані бухгалтерського обліку.

**2. Безперервність** – оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі.

Фінансова звітність, підготовлена відповідно до П(С)БО, складається виходячи з передумови, що підприємство буде продовжувати діяльність у майбутньому, тобто передбачається, що воно не має наміру або потреби в ліквідації або скороченні об'єму діяльності. Якщо такий намір існує, то звітність повинна складатися на підставі інших

принципів, і в такому випадку принципи, що будуть використовуватися, мають бути розкриті.

**3. Періодичність** – можливість розподілу діяльності підприємства на визначені періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, квартал.

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

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

Фінансова звітність, складена за принципом нарахування, інформує користувачів не тільки про минулі операції, пов'язані із платежами й одержанням коштів, але також і про зобов'язання по оплаті в майбутньому і про ресурси, що є коштами в розрахунках.

У податковій же звітності доходи і витрати відображаються не за принципом нарахування, а за першою подією, тобто подією, яка відбулася раніше: за відвантаженням товарів (виконанням робіт, наданням послуг) або за їх оплатою.

**6. Повнота (повне висвітлення)** – усі господарські операції підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні і потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

У баланс і в звіт про фінансові результати повинні бути включені всі активи, зобов'язання, витрати і доходи поточних і майбутніх періодів; у звіті повинні міститися точні і чіткі вказівки і роз'яснення щодо використовуємих облікових процедур, методів і правил оцінки.

**7. Послідовність (стабільність)** – постійне (із року в рік) застосу-

вання підприємством обраних методів обліку (обраної облікової політики).

Зміна облікової політики можлива лише в тих випадках, які передбачені національними П(С)БО, і повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності.

Відповідно до П(С)БО користувачі повинні мати можливість порівнювати фінансову звітність підприємства за різні періоди часу з метою визначення перспектив зміни його фінансового стану і показників діяльності, а також порівнювати звітність різних підприємств із метою оцінки їх відносного фінансового стану, показників діяльності і змін у фінансовому стані.

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

Укладачі звітності відображають у ній деяку невпевненість, що неминуче зв'язана з багатьма подіями й обставинами, такими як імовірність стягнення сумнівної дебіторської заборгованості, ймовірний термін служби споруджень і устаткування і кількість претензій, що можуть бути пред'явлені відповідно до гарантійного обслуговування тощо.

Така невпевненість відбивається шляхом розкриття інформації про характер і розмір цих випадків і шляхом прояви обачності при підготованні фінансової звітності. Принцип обачності передбачає дотримання обережності в оцінках, проведених в умовах невпевненості, наприклад, при проведенні оцінки того, що активи або доходи не завищені, а пасиви або витрати не занижені.

**Приклад.** Підприємство А відпускає продукцію з відстрочкою платежу на 2 місяці. По статистиці за два минулих роки сума неоплачених покупцями рахунків склала 3,5%. Відповідно до принципу обачності головний бухгалтер підприємства А повинен створити резерв сумнівних боргів у звітному періоді на суму можливих неоплачених рахунків. Якщо початкова вартість заборгованості склала 1000000 грн., то балансова вартість дебіторської заборгованості буде дорівнює 965000 грн. ( $1000000 \text{ грн.} - (1000000 \times 3,5\% : 100\%)$ ).

**9. Превалювання сутності над формою** – операції враховуються відповідно до їх сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми.

Згідно з вимогами П(С)БО, для того, щоб інформація вірно відображала господарські операції, необхідно, щоб вони обліковувались відповідно до їх змісту і до економічної реальності, а не просто виходячи з їх юридичної форми.

Зміст операцій або подій не завжди збігається з тим, що впливає з їх юридичної або іншої форми.

**10. Єдиний грошовий вимірник** – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці.

### Якісні характеристики звітності

Інформація, що наводиться у фінансових звітах, повинна відповідати визначеним якісним характеристикам. Склад якісних характеристик фінансової звітності відповідно до

вимог П(С)БО 1 наведений на рис. 8.1.

Для досягнення **дохідливості** інформації припускається, що користувачі мають достатній рівень знань і прагнення уважно вивчити отриману інформацію.

**Доречність** інформації характеризується її впливом на прийняття рішень користувачами і своєчасністю.

**Суттєвою** вважається така інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Фінансова звітність повинна бути підготовлена і подана користувачам у визначені періоди відповідно до законодавства. Тобто інформація повинна бути **своєчасною**, у випадку затримки вона втрачає свою доречність.



Рис. 8.1. Склад якісних характеристик фінансової звітності

Данні фінансової звітності є основою не тільки для оцінки результатів звітного періоду, але і для їхнього прогнозування.

Корисною для користувачів може бути лише **достовірна** інформація – це досягається відсутністю суттєвих помилок і необ'єктивних суджень.

Метою П(С)БО 1 є також забезпечення **порівняльності** фінансової звітності, що подається як одним підприємством за різні періоди, так і різними підприємствами.

### 8.3. Склад і зміст фінансової звітності

Фінансова звітність підприємства включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів. Кожний з наведених звітів має власну структуру і призначення (рис. 8.2).



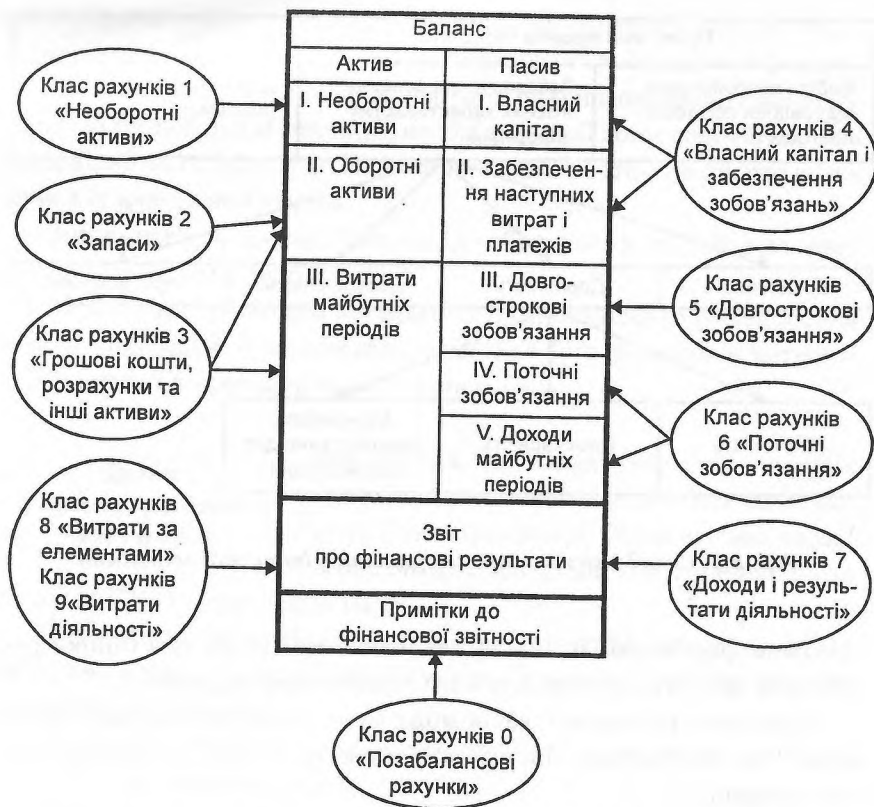


Рис. 8.2. Загальна схема відображення об'єктів обліку на рахунках та у формах фінансової звітності

**Структура балансу** Баланс є основним і найважливішим звітом підприємства, елементами якого в свою чергу постають: активи, власний капітал і зобов'язання.

Порядок складання балансу регламентовано П(С)БО 2. В самому загальному вигляді структура балансу може бути подана так:

**Активи = Власний капітал + Зобов'язання**

Розглянемо докладніше зміст і порядок визнання елементів балансу.

**Активи** – це ресурси, що контролюються підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Отже, актив визнається в балансі, якщо є імовірність надходження майбутніх економічних вигод на підприємство та актив має вартість, що може бути достовірно визначена.

Активи не визнаються в балансі, якщо були здійснені витрати, по яким 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.

### Структура звіту про фінансові результати

Звіт про фінансові результати являє собою звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за звітний період. Порядок його складання регламентовано П(С)БО 3.

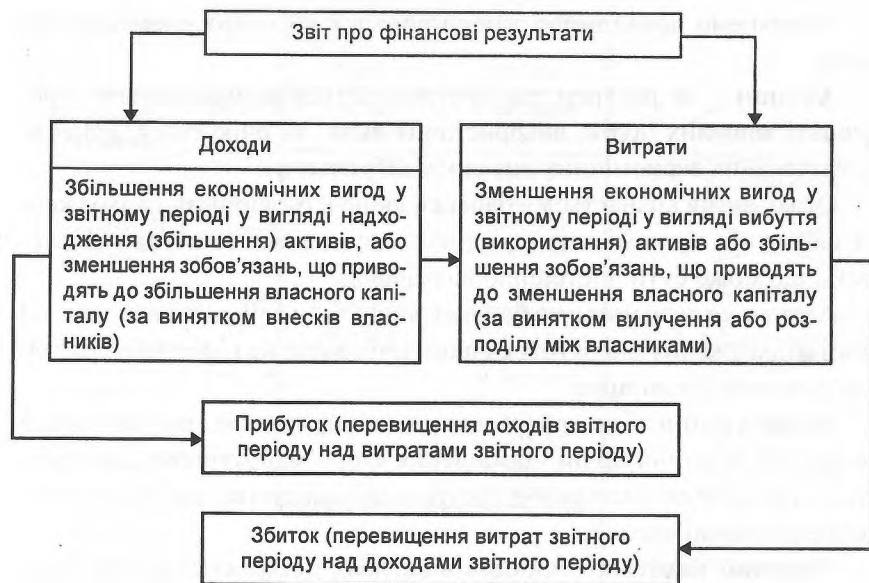
Основними елементами цього звіту є доходи і витрати, які наводяться в розбивці відповідно до окремих видів діяльності.

Загальна структура звіту про фінансові результати наведена на рис. 8.3.

Розглянемо докладніше порядок визначення елементів звіту про фінансові результати

**Доходи** – це 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** – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що приводять до зменшення вла-



**Рис. 8.3. Структура звіту про фінансові результати (прибутки і збитки)**

сного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок вилучення або розподілу власниками).

Зазначимо, що баланс і звіт про фінансові результати є обов'язковими формами звітності для складання всіма підприємствами України незалежно від форм власності, розміру підприємства, галузевої приналежності тощо. Але слід урахувати, що для малих підприємств встановлені спрощені форми цих звітів.

### **Питання для самоконтролю і обговорення:**

1. Що таке фінансова звітність? З якою метою її складають?
2. Що таке облікова політика? Хто її встановлює?
3. Які компоненти входять до складу фінансової звітності? Яким критерієм вона має відповідати?

4. Що таке майбутня економічна вигода?
5. Що таке принцип бухгалтерського обліку?
6. На яких основних принципах ґрунтуються бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні?
7. Наведіть приклади використання принципів бухгалтерського обліку.
8. Які якісні характеристики повинна мати інформація, наведена у фінансовій звітності?
9. Опишіть структуру бухгалтерського балансу.
10. Що таке активи, зобов'язання та власний капітал? За яких умов вони відображаються в балансі?
11. Опишіть структуру звіту про фінансові результати.
12. Що таке доходи та витрати? Коли їх слід відображати в звіті про фінансові результати?

## 9. ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ПІДПРИЄМСТВІ

### 9.1. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності

#### Законодавче регулювання

Головним нормативним документом державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності є **Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»** №996-XIV от 16.07.99 р., який вступив у дію з 01.01.2000р. (далі «Закон»).

Його дія відповідно до статті 2 Закону поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Стаття 6 цього Закону визначає, що державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

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

Законом визначаються принципово важливі положення та моменти в організації бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності:

- зміст основних термінів;
- сфера дії Закону;
- мета ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;
- валюта бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- мета та організація державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

- організація бухгалтерського обліку на підприємстві;
- вимоги до первинних облікових документів і реєстрів бухгалтерського обліку;
- основні вимоги до інвентаризації активів і зобов'язань;
- склад фінансової звітності, вимоги до неї, звітний період та порядок її подання та оприлюднення.

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

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності встановлюється:

- для банків – Національним банком України відповідно до цього Закону та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- для бюджетних установ – Державним казначейством України відповідно до законодавства;
- для діяльності інвестора, пов'язаної з виконанням робіт (послуг), передбачених угодою про розподіл продукції, – цією угодою відповідно до вимог законодавства України.

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.

Згідно зі статтею 7 Закону розробку рішень з державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснює Методологічна рада з бухгалтерського обліку, що 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;
- впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;

■ розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

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. Вона діє на підставі Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку, її персональний склад затверджуються Міністром фінансів України.

#### **Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку**

Згідно зі статтею 1 Закону принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО), затвердженими Міністерством фінансів України (далі «Стандарти»).

Вони розроблені відповідно до Програми реформування бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів, затвердженою Постановою Кабінету Міністрів України №1706 від 28.10.98р.

Відповідно до графіку розробки та введення в дію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затвердженому наказом Міністерства фінансів України №248 від 01.12.98р., а також згідно з наказом Міністерства фінансів України №39 від 25.02.2000р., починаючи з 2000р. в Україні повинні бути введені в дію такі П(С)БО:

1. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».
2. П(С)БО 2 «Баланс».
3. П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».
4. П(С)БО 4 «Звіт про рух коштів».

5. П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал».
6. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».
7. П(С)БО 7 «Основні засоби».
8. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».
9. П(С)БО 9 «Запаси».
10. П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».
11. П(С)БО 11 «Зобов'язання».
12. П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».
13. П(С)БО 13 «Фінансові інструменти».
14. П(С)БО 14 «Оренда».
15. П(С)БО 15 «Дохід».
16. П(С)БО 16 «Витрати».
17. П(С)БО 17 «Податок на прибуток».
18. П(С)БО 18 «Будівельні контракти».
19. П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».
20. П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність».
21. П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».
22. П(С)БО 22 «Вплив зміни цін та інфляції».
23. П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін і сегментів діяльності».
24. П(С)БО 24 «Прибуток на акцію».
25. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Національні стандарти регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку окремих економічних об'єктів, або визначають окремі положення, облікові прийоми та процедури, особливості складання фінансової звітності.

Відступи від визначених Законом і стандартами трактувань термінів, облікових принципів та правил є неприпустимими порушеннями.

Ще однією формою державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності є впровадження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських

операцій підприємств та організацій (крім банків та бюджетних організацій), затвердженого Міністерством фінансів України – переліку бухгалтерських рахунків і чітко обумовлених схем відображення на них різних господарських операцій, фактів та явищ усіх сторін діяльності підприємства – операційної, фінансової та інвестиційної діяльності (див. також параграф 5.4, стор. 123).

Інструкція про його використання теж затверджена наказом Міністерства фінансів України.

### **Фінансова звітність**

Однією з найбільш важливих форм державного регулювання є регламентація складу та порядку складання фінансової, статисти-

чної, податкової та інших видів звітності підприємства.

Статтею 3 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначено, що бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку підприємства і фінансова, податкова, статистична та інші види звітності ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Але у той же час зміст та порядок складання звітності, особливо фінансової, яка безпосередньо невід'ємно пов'язана з бухгалтерським обліком, безумовно, теж впливає на організацію цього обліку на підприємстві.

У статті 11 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» зазначено, що форми фінансової звітності підприємства (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

Форми фінансової звітності банків і порядок їх заповнення встановлюються Національним банком України за погодженням з Державним комітетом статистики України. Форми фінансової звітності бюджетних установ, органів Державного казначейства України з виконання бюджетів усіх рівнів і кошторисів видатків та порядок їх заповнення встановлюються Державним казначейством України.

Фінансова звітність підприємства складається на основі даних

бухгалтерського обліку та підписується керівником та бухгалтером підприємства.

Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) включає, як було зазначено у параграфі 8.3 (стор. 223):

- **баланс (форму №1)**, зміст та порядок складання якого визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс».

У цій формі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства на кінець звітного періоду;

- **звіт про фінансові результати (форму №2)**, зміст та порядок складання якого визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати».

У цій формі відображається інформація про доходи, витрати, прибутки та збитки від різних видів діяльності підприємства за звітний період;

- **звіт про рух грошових коштів (форму №3)**, зміст та порядок складання якого визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів».

Ця форма призначена для розкриття інформації про зміни у складі грошових коштів підприємства та їх еквівалентів за звітний період;

- **звіт про власний капітал (форма №4)**, зміст та порядок складання якого визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал».

У цій формі розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду;

- **примітки до фінансових звітів (форма №5)**, зміст та порядок складання яких визначається наказом Міністерства фінансів України №302 від 29.11.2000 р.

Цей вид фінансової звітності пояснює, деталізує та обґрунтовує статті інших форм фінансової звітності, а також другу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, зокрема інформацію про облікову полі-

тику підприємства, перелік та суми дебіторської та кредиторської заборгованості тощо.

Згідно зі **статтею 12** Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати **консолідовану фінансову звітність**.

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.

Склад **звітності малих підприємств** визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства».

## 9.2. Регулювання бухгалтерського обліку в підприємствах

### Права та обов'язки головного бухгалтера

**Стаття 8** Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначає, що бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Пи-

тання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Таким чином, **власник** або уповноважена особа – **керівник** підприємства **одноособово** несуть відповідальність за організацію всього облікового процесу на підприємстві і за виконання всіх вимог до

фінансової звітності. Це перешкоджає власнику або керівнику підприємства примушувати облікових робітників виконувати дії, що порушують вимоги законодавчих та нормативних документів.

**Статтею 8** Закону також зазначено, що для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації і обліковий процес може здійснюватись шляхом:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення окремого підрозділу – бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування на основі відповідного договору послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення бухгалтерського обліку сторонньою централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою на договірних засадах;
- самостійного ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Але ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

**Головний бухгалтер** або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства (далі – бухгалтер) повинен виконувати такі **обов'язки**, за які несе відповідальність:

- 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 (тобто відповідає тільки за **контроль** здійснення бухгалтерського обліку та складання звітності);
- 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.

Для здійснення цих обов'язків керівник підприємства зобов'яза-



ний 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.

Традиційно, головний бухгалтер має такі **права**:

- встановлювати і контролювати службові обов'язки працівників бухгалтерії;
- встановлювати і контролювати порядок документування господарських операцій і подання їх до бухгалтерії;
- вимагати від керівника підрозділів вжиття заходів для усунення фактів неефективного використання матеріальних ресурсів, недоліків у веденні складського господарства тощо;
- перевіряти в структурних підрозділах дотримання встановленого порядку приймання, зберігання і витрачання матеріальних та грошових цінностей;
- готувати пропозиції для керівника (власника) підприємства про санкції стосовно винних осіб за невиконання встановленого порядку ведення облікових робіт

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.

### **Форми організації бухгалтерського обліку в підприємстві**

Одним з найважливіших напрямків організації бухгалтерського обліку в підприємстві є формування підсистеми управлінського обліку як складової частини системи бухгалтерського обліку.

В пункті 5 статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», зазначено, що підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господар-

ських операцій, визначає права працівників щодо підписання бухгалтерських документів.

Бухгалтерський облік та складання фінансової звітності в великих та середніх підприємствах та організаціях здійснюють працівники бухгалтерії, що є самостійним підрозділом підприємства.

Відрізняють дві форми розподілу облікової праці і, відповідно, організації персоналу:

- централізовану;
- децентралізовану.

При **централізованій формі** весь обліковий апарат бухгалтерії концентрується в центральній бухгалтерії, яка повністю підпорядкована головному бухгалтерові.

При **децентралізованій формі** бухгалтери працюють у складі окремих виробничих підрозділів підприємства (цехів, філій) і адміністративно підпорядковані відповідному керівникові підрозділу, а методично – головному бухгалтерові.

У рамках децентралізованої форми можна розподілити облікову працю таким чином, щоб відповідні облікові роботи виконувались безпосередньо в місцях, де відбуваються господарські операції та приймаються управлінські рішення, наприклад, облік робочого часу та розрахунків з оплати труда – у відділі заробітної плати, облік витрат на виробництво і випуску продукції – у виробничому відділі, облік процесів збуту – у відділі збуту, грошових коштів – у фінансовому відділі.

Оптимальне співвідношення централізації та децентралізації в організації облікового персоналу має дуже важливе значення для цілеспрямованого функціонування системи управління, оскільки підвищення рівня децентралізації обліку наближує облікових працівників до місць прийняття управлінських рішень і якісно підвищує оперативність обліку, надає можливість використовувати всі наявні резерви для ефективного управління економічними процесами.

Для підвищення ефективності обліку здійснюється спеціалізація окремих облікових робіт обов'язками працівників і формування в складі бухгалтерії відповідних облікових груп (секторів).

Традиційно в бухгалтерії великих підприємств виділяються такі складові підрозділи (рис. 9.1):

- сектор обліку і контролю розрахунків із заробітної плати;
- матеріальний сектор обліку запасів;
- сектор обліку основних засобів і нарахування амортизації;
- сектор обліку витрат на всі види виробництва та калькулювання фактичної собівартості продукції;
- сектор обліку готової продукції та її реалізації;
- загальну групу, працівники якої ведуть облік решти операцій, заповнюють Головну книгу, складають фінансову звітність.

Поділення системи обліку підприємства на фінансовий та управлінський облік потребує визначення місця управлінського обліку. У закордонній та вітчизняній економічній літературі визначається, що управлінський (виробничий) облік забезпечує інформацією процес прийняття управлінських рішень і його головними завданнями є:

- облік витрат та калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг;
- внутрішньогосподарське бухгалтерське планування, яке ґрунтується на використанні облікової методології, принципу подвійного запису та бухгалтерських рахунків, і здійснюється з метою складання прогностичної фінансової звітності, її аналізу та прийняття необхідних рішень по здійсненню планів або їх корегуванню;
- складання внутрішньогосподарської звітності про витрати, обсяги виробництва та реалізації продукції (робіт і послуг), використані ресурси і ефективність роботи окремих підрозділів підприємства;
- аналіз співвідношення між витратами, обсягами реалізації та прибутком підприємства, що особливо важливо при плануванні структури витрат і оцінці можливих рівнів продажу продукції (робіт, послуг) та прибутку в плановому періоді.

Як зазначалося в параграфі 1.6, в економічній літературі виділяються такі відміни управлінського обліку від фінансового:

- на відміну від фінансового обліку, що жорстко регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в

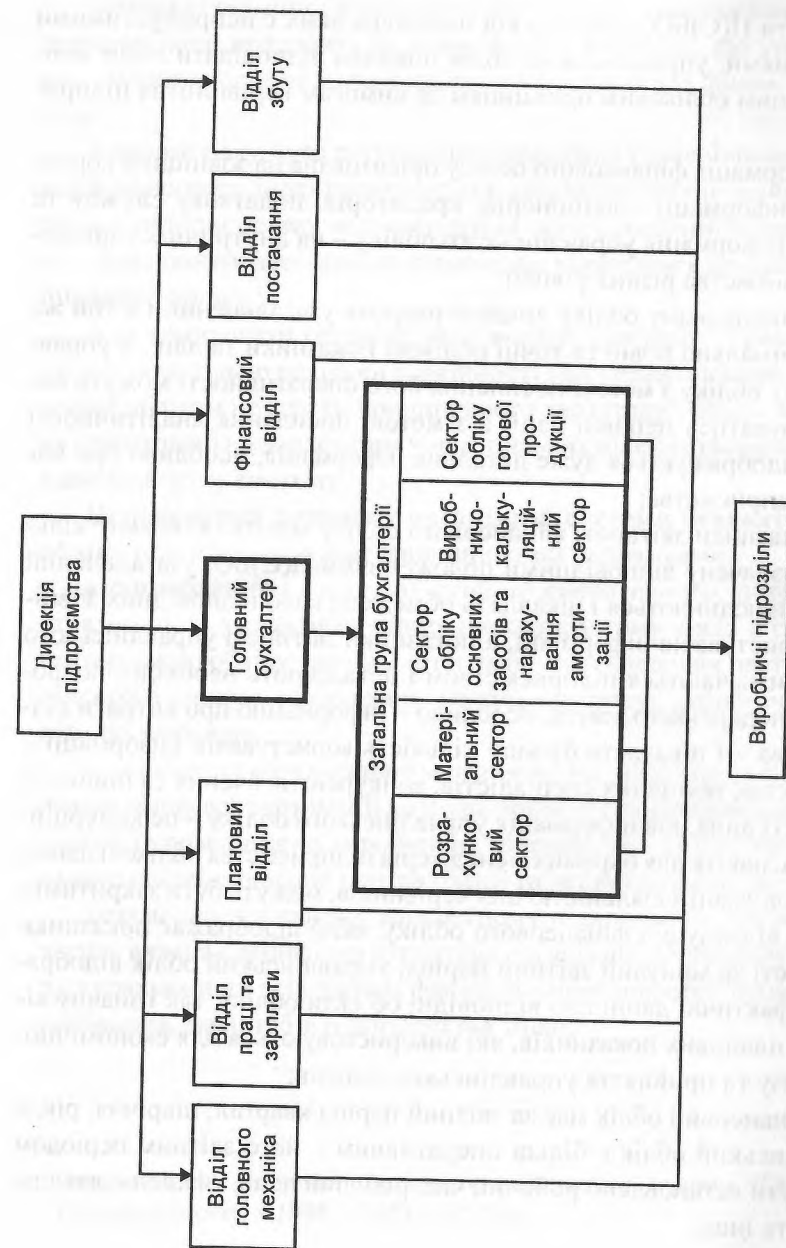


Рис. 9.1. Один з варіантів традиційної будови бухгалтерії

Україні» та П(С)БО, відступи від положень яких є неприпустимими порушеннями, управлінський облік повинен відповідати лише концептуальним обліковим принципам та вимогам керівництва підприємства;

- інформація фінансового обліку орієнтована на зовнішніх користувачів інформації – акціонерів, кредиторів, податкову службу та інших, а інформація управлінського обліку – на внутрішніх керівників підприємства різних рівней;

- в фінансовому обліку використовують узагальненні, і в той же час максимально повні та точні облікові показники та дані, в управлінському обліку з метою посилення його оперативності можуть використовуватись неповні дані, а з метою посилення аналітичності обліку відображується дуже детальна інформація, особливо про витрати підприємства;

- показники звітності фінансового обліку мають обмежену кількість, визначену відповідними положеннями П(С)БО, узагальнений вид, оприлюднюються і цікавлять обмежене коло відповідних зовнішніх користувачів інформації, а показники звітності управлінського обліку визначаються підприємством і деталізують необхідні подробиці господарського життя, особливо – інформацію про витрати підприємства – і цікавлять більшу кількість користувачів інформації – економістів, технічних спеціалістів, конкурентів, вчених та інших. У більшості випадків інформація управлінського обліку – це комерційна тайна, навіть для окремих менеджерів підприємства облікові дані, що не пов'язані з діяльністю цих керівників, можуть бути закритими;

- на відміну від фінансового обліку, який відображає показники діяльності за минулий звітний період, управлінський облік відображує як фактичні дані про відповідні об'єкти обліку, так і значну кількість планових показників, які використовуються для економічного аналізу та прийняття управлінських рішень;

- фінансовий облік має за звітний період квартал, півріччя, рік, а управлінський облік є більш оперативним – його звітним періодом може бути встановлено робочий час, робочий день, тиждень, декада, місяць та інші.

Зазначені відміни і відсутність формального регулювання з боку держави іноді приводять до помилкового висновку, що управлінський облік є вторинним, другорядним на відміну від фінансового обліку.

З іншого боку, суто логічне відокремлення управлінського обліку від фінансового іноді пропонується закріпити організаційно і створити у підприємствах відокремлений організаційний підрозділ, що має здійснювати весь комплекс робіт, що відносяться до сфери управлінського обліку.<sup>1</sup>

Але створювати організаційно виділену службу управлінського обліку недоцільно оскільки відмінності між управлінським та фінансовим обліком не мають принципового характеру, обидва види обліку орієнтовані на досягнення управлінських цілей і створюють єдину взаємозв'язну систему.

**Перспективи розвитку організації системи бухгалтерського обліку пов'язані з такими принциповими напрямками:**

- поглибленням взаємодії функцій оперативного, поточного та стратегічного управління підприємством, у тому числі в сфері бухгалтерського обліку, шляхом інтеграції усіх складових частин управлінського циклу – планування, обліку, контролю, економічного аналізу, регулювання;

- здійснення максимально можливого наближення процесу одержання облікової інформації до місць прийняття управлінських рішень – служб управління та виробничих підрозділів – за рахунок оптимального співвідношення централізації та децентралізації обліку.

Безумовно, у кожному конкретному підприємстві повинна будуватись власна специфічна структура організації облікового персоналу з урахуванням всіх діючих факторів – особливостей технології виробництва, масштабів підприємства тощо.

<sup>1</sup> Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине //Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №11. – С. 5–6.



## **Формування загальної облікової політики**

Статтею 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» зазначено що підприємство самостійно визначає свою **облікову політику**, зокрема;

■ 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 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.

Для ведення бухгалтерського обліку згідно з принципом послідовності (який детально розглянуто у параграфах 1.4 та 8.2), складання фінансової звітності та надання її користувачам підприємство має визначити свою облікову політику, що відповідно до статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» означає вибір сукупність принципів, методів і процедур обліку, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності.

Таким чином, **облікова політика** – це система концептуальних облікових принципів та практичних методів і прийомів ведення бухгалтерського обліку у підприємстві, використання яких дозволяє забезпечувати інформаційні потреби управління та складати фінансову звітність.

Окремими складовими облікової політики є:

■ принципи бухгалтерського обліку – це загальноприйняті у сві-

товій практиці і закріплені статтею 4 Закону правила, що регулюють підхід до термінів, оцінку окремих об'єктів, реєстрацію господарських операцій та фактів діяльності підприємства, визначають порядок включення до фінансової звітності облікової інформації або вимоги до такої інформації (детально ці принципи розглянуті в параграфах 1.4 та 8.2). Ці концептуальні принципи визначають методологічні підходи при практичному веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності;

■ конкретні методи обліку окремих об'єктів: методи нарахування амортизації (зносу) необоротних активів, методи оцінки запасів при їх вибутті, методи визначення резерву сумнівних боргів тощо;

■ процедури обліку які в Законі не визначені. Можна припустити, що цей термін має дуже широке значення і охоплює як технічні прийоми і процедури, що використовуються в обліку та складанні фінансової звітності (наприклад, класифікація витрат конкретного підприємства, вибір об'єкта витрат, визначення метода обліку та калькулювання витрат, вибір відповідної бази розподілу постійних загально-виробничих витрат тощо), так і елементи організації обліку (визначення документообігу, форми бухгалтерського обліку, пакету облікових реєстрів, порядку ведення «податкового» обліку тощо).

Облікова політика підприємства згідно з П(С)БО 1 розкривається у примітках до фінансової звітності, де обрана облікова політика розкривається шляхом опису:

■ принципів оцінки статей звітності;

■ методів обліку об'єктів, які зазначені в окремих статтях звітності.

Облікова політика підприємства розробляється на багато років і згідно з П(С)БО 6 може змінюватись лише в тому випадку, якщо: змінюються статутні вимоги; змінюються вимоги органу, що затверджує облікові стандарти, або якщо зміни забезпечать більш достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Не вважається зміною облікової політики встановлення правил ведення обліку:

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;

- подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Згідно з П(С)БО 6 у разі зміни облікової політики у примітках до фінансової звітності підприємству слід розкривати:

- причини і сутність зміни;

- суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;

- факт повторного подання порівняльної інформації в фінансових звітах або недоцільність внесення корегувань.

Облікова політика підприємства затверджується спеціальним **наказом про облікову політику**, який конкретизує особливості ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, виходячи з специфіки підприємства та усіх об'єктивно діючих факторів. Зокрема в наказі про облікову політику повинні визначатись:

- дані про підприємство: дата державної реєстрації, його організаційно-правова форма, форма власності, наявність організаційно відокремлених підрозділів, наявність необхідних дозволів, ліцензій, патентів тощо;

- організація ведення бухгалтерського обліку: визначення особи, відповідальної за ведення обліку та складання фінансової звітності, перелік осіб, відповідальних за окремі ланки роботи, форми організації облікових працівників, порядок проведення інвентаризацій активів тощо;

- опис форми бухгалтерського обліку, пакету облікових регістрів та технології обробки облікової інформації, що використовуються на підприємстві;

- порядок документообігу на підприємстві;

- концептуальні облікові принципи;

- визначення методів та порядку, на яких ґрунтується облікова політика підприємства відповідно до вимог стандартів бухгалтерського обліку: строків корисного використання необоротних активів, методів нарахування амортизації, порядку їх переоцінки; строків корисного використання нематеріальних активів та методів нарахуван-

ня амортизації, порядку їх переоцінки; методів обліку та амортизації довгострокових фінансових інвестицій; порядку розподілу заготівельно-транспортних витрат, методів оцінки вибуття запасів та їх переоцінки; порядку оцінки дебіторської заборгованості, методів створення резерву сумнівних боргів; оцінки поточних фінансових інвестицій; складу резервів, що створюються на підприємстві (на оплату відпусток, на гарантійне обслуговування продукції та інших); умов для визнання витрат, класифікації витрат підприємства, об'єктів обліку витрат, методів обліку і калькулювання витрат в управлінському та фінансовому обліку, системи бухгалтерських рахунків відповідних класів для обліку витрат, методів розподілу постійних загальновиробничих витрат, методів оцінки незавершеного виробництва тощо; умов для визнання доходів підприємства від різних видів діяльності, методів оцінки обсягів цих доходів та інших положень; порядку утворення та використання резервного капіталу; порядку розподілу чистого прибутку згідно з Статутом підприємства; порядку збільшення статутного капіталу; інших об'єктів, методів та процедур, вибір яких впливає на облікову політику підприємства;

- організація управлінського обліку: форми регістрів управлінського обліку, відповідальні за ведення управлінського обліку особи, звітний період та інше;

- організація «податкового» обліку: перелік відповідальних осіб, перелік податкової звітності, строки її складання та інше;

- організація матеріальної відповідальності за ведення обліку на підприємстві;

- перелік та зразки підписів відповідальних осіб, які мають право підпису документів та регістрів;

- організація складання фінансової звітності: перелік відповідальних осіб, розподіл між ними робіт зі складання звітності;

- відповідальність власника підприємства;

- відповідальність головного бухгалтера підприємства або іншої особи, на яку покладено обов'язки ведення бухгалтерського обліку.

Наказ про облікову політику може мати і інші важливі і суттєві для конкретного підприємства положення.

### Питання для самоконтролю і обговорення:

1. Які нормативні документи регулюють організацію бухгалтерського обліку на підприємствах України?
2. Перелікуйте елементи державного регулювання бухгалтерського обліку.
3. Як здійснюється регулювання бухгалтерського обліку в підприємстві?
4. Хто може вести бухгалтерський облік в установах і організаціях?
5. Якими є права і обов'язки головного бухгалтера?
6. Хто підписує бухгалтерську звітність підприємства?
7. Як розподіляються функціональні обов'язки серед працівників бухгалтерії?
8. Від яких факторів залежить організація облікового процесу на підприємстві?
9. Що таке облікова політика підприємства?
10. Перелічіть всі складові частини облікової політики.

### Додаток №1

Затверджено  
Міністерством фінансів України,  
наказ №291 від 30.11.99 р.

Зареєстровано в Міністерстві  
юстиції України  
21.12.99 р. за №892/4185

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

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосу- вання
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
<b>Клас 1. Необоротні активи</b>				
<b>10</b>	Основні засоби	<b>101</b>	Земельні ділянки	Усі види діяльності
		<b>102</b>	Капітальні витрати на поліпшення земель	
		<b>103</b>	Будинки та споруди	
		<b>104</b>	Машини та обладнання	
		<b>105</b>	Транспортні засоби	
		<b>106</b>	Інструменти, прилади та інвентар	
		<b>107</b>	Робоча і продуктивна худоба	
		<b>108</b>	Багаторічні насадження	
		<b>109</b>	Інші основні засоби	
<b>11</b>	Інші необоротні матеріальні активи	<b>111</b>	Бібліотечні фонди	Усі види діяльності
		<b>112</b>	Малоцінні необоротні матеріальні активи	
		<b>113</b>	Тимчасові (нетитульні) споруди	
		<b>114</b>	Природні ресурси	
		<b>115</b>	Інвентарна тара	
		<b>116</b>	Предмети прокату	
		<b>117</b>	Інші необоротні матеріальні активи	



1	2	3	4	5
12	Нематеріальні активи	121 122 123 124 125 126 127	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	Усі види діяльності
13	Знос необоротних активів	131 132 133	Знос основних засобів Знос інших необоротних матеріальних активів Знос нематеріальних активів	Усі види діяльності
14	Довгострокові фінансової інвестиції	141 142 143	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі Інші інвестиції пов'язаним сторонам Інвестиції непов'язаним сторонам	Усі види діяльності
15	Капітальні інвестиції	151 152 153 154 155	Капітальне будівництво Придбання (виготовлення) основних засобів Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів Придбання (створення) нематеріальних активів Формування основного стада	Усі види діяльності
16	Довгострокова дебіторська заборгованість	161 162 163	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду Довгострокові векселі одержані Інша дебіторська заборгованість	Усі види діяльності
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності
18	Інші необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
19	Негативний гудвіл		За видами об'єктів інвестування	Усі види діяльності

1	2	3	4	5
<b>Клас 2. Запаси</b>				
20	Виробничі запаси	201 202 203 204 205 206 207 208 209	Сировина й матеріали Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби Паливо Тара й тарні матеріали Будівельні матеріали Матеріали, передані у переробку Запасні частини Матеріали сільськогосподарського призначення Інші матеріали	Усі види діяльності
21	Тварини на вирощуванні та відгодівлі	211 212 213 214 215 216 217 218	Молодняк тварин на вирощуванні Тварини на відгодівлі Птиця Звірі Кролі Сім'ї бджіл Доросла худоба, що вибракувана з основного стада Худоба, що прийнята від населення для реалізації	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	Усі види діяльності
23	Виробництво		За видами виробництва	Усі види діяльності
24	Браку виробництві		За видами продукції	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	Промисловість

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

1	2	3	4	5
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	
34	Короткострокові векселя одержані	341 Короткострокові векселя, одержані в національній валюті 342 Короткострокові векселя, одержані в іноземній валюті		Усі види діяльності
35	Поточні фінансові інвестиції	351 Еквіваленти грошових коштів 352 Інші поточні фінансові інвестиції		Усі види діяльності
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361 Розрахунки з вітчизняними покупцями 362 Розрахунки з іноземними покупцями		Усі види діяльності
37	Розрахунки з різними дебіторами	371 Розрахунки за виданими авансами 372 Розрахунки з підзвітними особами 373 Розрахунки за нарахованими доходами 374 Розрахунки за претензіями 375 Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків 376 Розрахунки за позиками членам кредитних спілок 377 Розрахунки з іншими дебіторами		Усі види діяльності
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	Усі види діяльності
<b>Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань</b>				
40	Статутний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал		За видами капіталу	Кооперативні організації, кредитні спілки

1	2	3	4	5
42	Додатковий капітал	421 422 423 424 425	Емісійний дохід Інший вкладений капітал Дооцінка активів Безоплатно одержані необоротні активи Інший додатковий капітал	Усі види діяльності
43	Резервний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непо-криті збитки)	441 442 443	Прибуток нерозподілений Непокриті збитки Прибуток, використаний у звітному періоді	Усі види діяльності
45	Вилучений капітал	451 452 453	Вилучені акції Вилучені вклади й паї Інший вилучений капітал	Усі види діяльності
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471 472 473 474	Забезпечення виплат відпусток Додаткове пенсійне забезпечення Забезпечення гарантійних зобов'язань Забезпечення інших витрат і платежів	Усі види діяльності
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	491 492 493 494 495 496 497 498	Резерви незароблених премій Резерви збитків Інші страхові резерви Частка перестраховиків у резервах незароблених премій Частка перестраховиків у резервах збитків Частка перестраховиків в інших страхових резервах Результат зміни резервів незароблених премій Результат зміни резервів збитків	Страхова діяльність

1	2	3	4	5
<b>Клас 5. Довгострокові зобов'язання</b>				
50	Довгострокові позики	501 502 503 504 505 506	Довгострокові кредити банків в національній валюті Довгострокові кредити банків в іноземній валюті Відстрочені довгострокові кредити банків в національній валюті Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті Інші довгострокові позики в національній валюті Інші довгострокові позики в іноземній валюті	Усі види діяльності
51	Довгострокові векселя видані	511 512	Довгострокові векселі видані в національній валюті Довгострокові векселі видані в іноземній валюті	Усі види діяльності
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521 522 523	Зобов'язання за облігаціями Премія за випущеними облігаціями Дисконт за випущеними облігаціями	Усі види діяльності
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531 532	Зобов'язання з фінансової оренди Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	Усі види діяльності
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
56	.....			
57	.....			
58	.....			
59	.....			



1	2	3	4	5
Клас 6. Поточні зобов'язання				
60	Короткострокові позики	601 Короткострокові кредити банків в національній валюті 602 Короткострокові кредити банків в іноземній валюті 603 Відстрочені короткострокові кредити банків в національній валюті 604 Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті 605 Прострочені позики в національній валюті 606 Прострочені позики в іноземній валюті	Усі види діяльності	
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611 Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями у національній валюті 612 Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	Усі види діяльності	
62	Короткострокові векселі видані	621 Короткострокові векселі видані в національній валюті 622 Короткострокові векселі видані в іноземній валюті	Усі види діяльності	
63	Розрахунки з постачальниками та підрядчиками	631 Розрахунки з вітчизняними постачальниками 632 Розрахунки з іноземними постачальниками	Усі види діяльності	
64	Розрахунки за податками і платежами	641 Розрахунки за податками 642 Розрахунки за обов'язковими платежами 643 Податкові зобов'язання 644 Податковий кредит	Усі види діяльності	
65	Розрахунки за страхуванням	651 За пенсійним забезпеченням 652 За соціальним страхуванням 653 За страхуванням на випадок безробіття 654 За індивідуальним страхуванням 655 За страхуванням майна	Усі види діяльності	

1	2	3	4	5
66	Розрахунки з оплати праці	661 Розрахунки за заробітною платою 662 Розрахунки з депонентами		Усі види діяльності
67	Розрахунки з учасниками	671 Розрахунки за нарахованими дивідендами 672 Розрахунки за іншими виплатами		Усі види діяльності
68	Розрахунки за іншими операціями	681 Розрахунки за авансами одержаними 682 Внутрішні розрахунки 683 Внутрішньогосподарські розрахунки 684 Розрахунки за нарахованими відсотками 685 Розрахунки з іншими кредиторами		Усі види діяльності
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	Усі види діяльності
Клас 7. Доходи і результати діяльності				
70	Доходи від реалізації	701 Доход від реалізації готової продукції 702 Доход від реалізації товарів 703 Доход від реалізації робіт і послуг 704 Виручення з доходу		Усі види діяльності
71	Інший операційний дохід	711 Доход від реалізації іноземної валюти 712 Доход від реалізації інших оборотних активів 713 Доход від операційної оренди активів 714 Доход від операційної курсової різниці 715 Одержані штрафи, пені, неустойки 716 Відшкодування раніше списаних активів 717 Доход від списання кредиторської заборгованості 718 Одержані гранти та субсидії 719 Інші доходи від операційної діяльності		Усі види діяльності
72	Доход від участі в капіталі	721 Доход від інвестицій в асоційовані підприємства 722 Доход від спільної діяльності 723 Доход від інвестицій в дочірні підприємства		Усі види діяльності

1	2	3	4	5
73	Інші фінансові доходи	731 732 733	Дивіденди одержані Відсотки одержані Інші доходи від фінансових операцій	Усі види діяльності
74	Інші доходи	741 742 743 744 745 746	Доход від реалізації фінансових інвестицій Доход від реалізації необоротних активів Доход від реалізації майнових комплексів Доход від неопераційної курсової різниці Доход від безоплатно одержаних активів Інші доходи від звичайної діяльності	Усі види діяльності
75	Надзвичайні доходи	751 752	Відшкодування збитків від надзвичайних подій Інші надзвичайні доходи	Усі види діяльності
76	Страхові платежі		За видами страхування	Страхова діяльність
77	.....			
78	.....			
79	Фінансові результати	791 792 793 794	Результат основної діяльності Результат фінансових операцій Результат іншої звичайної діяльності Результат надзвичайних подій	Усі види діяльності
<b>Клас 8. Витрати за елементами</b>				
80	Матеріальні витрати	801 802 803 804 805 806 807 808 809	Витрати сировини й матеріалів Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів Витрати палива й енергії Витрати тари й тарних матеріалів Витрати будівельних матеріалів Витрати запасних частин Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення Витрати товарів Інші матеріальні витрати	Усі види діяльності

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

1	2	3	4	5
93	Витрати на збут		За видами витрат	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	941 942 943 944 945 946 947 948 949	Витрати на дослідження і розробки Собівартість реалізованої іноземної валюти Собівартість реалізованих виробничих запасів Сумнівні та безнадійні борги Втрати від операційної курсової різниці Втрати від знецінення запасів Нестачі і втрати від псування цінностей Визнані штрафи, пені, неустойки Інші витрати операційної діяльності	Усі види діяльності
95	Фінансові витрати	951 952	Відсотки за кредит Інші фінансові витрати	Усі види діяльності
96	Втрати від участі в капіталі	961 962 963	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства Втрати від спільної діяльності Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	Усі види діяльності
97	Інші витрати	971 972 973 974 975 976 977 978 979	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій Собівартість реалізованих необоротних активів Собівартість реалізованих майнових комплексів Втрати від неопераційних курсових різниць Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій Списання необоротних активів Інші витрати звичайної діяльності Виплати страхових сум та страхових відшкодувань Перестраховування	Усі види діяльності

1	2	3	4	5
98	Податки на прибуток	981 982	Податки на прибуток від звичайної діяльності Податки на прибуток від надзвичайних подій	Усі види діяльності
99	Надзвичайні витрати	991 992 993	Втрати від стихійного лиха Втрати від техногенних катастроф і аварій Інші надзвичайні витрати	Усі види діяльності
<b>Клас 0. Позабалансові рахунки</b>				
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	021 022 023 024 025	Устаткування, прийняте для монтажу Матеріали, прийняті для переробки Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні Товари, прийняті на комісію Майно в довірчому управлінні	Усі види діяльності
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи і зобов'язання	041 042	Непередбачені активи Непередбачені зобов'язання	Усі види діяльності
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантії та забезпечень наданих	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантії та забезпечень отриманих	Усі види діяльності
07	Списані активи	071 072	Списана дебіторська заборгованість Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	Усі види діяльності
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	Усі види діяльності



## Зміст

Від авторів .....	3
1. Облік як складова частина системи управління .....	4
1.1. Господарський облік, його місце в суспільному виробництві .....	4
1.2. Місце бухгалтерського обліку в управлінні підприємством .....	15
1.3. Ціль і головні задачі бухгалтерського обліку, вимоги, що до нього пред'являються .....	20
1.4. Принципи побудови та функціонування системи бухгалтерського обліку .....	22
1.5. Облік як галузь наукових знань .....	28
1.6. Додатковий матеріал для роздумів і дискусій .....	32
2. Предмет і система об'єктів бухгалтерського обліку .....	37
2.1. Предмет бухгалтерського обліку .....	37
2.2. Система об'єктів обліку та їх класифікація .....	38
2.3. Типи господарських операцій, що викликають зміни в об'єктах бухгалтерського обліку .....	54
2.4. Додатковий матеріал для роздумів і дискусій .....	59
3. Метод бухгалтерського обліку та його елементи. Стадії облікового процесу .....	63
3.1. Сутність методу бухгалтерського обліку. Елементи методу .....	63
3.2. Стадії облікового процесу та їх взаємозв'язок з елементами бухгалтерського обліку .....	68
4. Первинне спостереження: документація та інвентаризація .....	71
4.1. Документація як елемент методу бухгалтерського обліку .....	71
4.2. Класифікація документів .....	77
4.3. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку .....	84
5. Система рахунків і подвійний запис .....	88
5.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх призначення та будова .....	88
5.2. Подвійний запис, його зміст і значення .....	94

5.3. Синтетичний і аналітичний облік .....	101
5.4. Класифікація і План бухгалтерських рахунків .....	112
5.5. Додатковий матеріал для роздумів і дискусій .....	127
6. Основи бухгалтерського обліку господарських процесів .....	131
6.1. Види діяльності підприємства і господарські процеси .....	131
6.2. Облік процесу формування капіталу .....	136
6.3. Облік процесу забезпечення необоротними активами .....	143
6.4. Облік процесу забезпечення матеріальними ресурсами .....	147
6.5. Облік процесу виробництва .....	165
6.6. Облік процесу реалізації .....	178
7. Регістри і форми бухгалтерського обліку .....	189
7.1. Облікові регістри та їх роль у бухгалтерському обліку .....	189
7.2. Техніка облікової реєстрації .....	194
7.3. Форми бухгалтерського обліку .....	199
8. Фінансова (бухгалтерська) звітність .....	216
8.1. Поняття фінансової звітності: загальні положення, порядок визнання статей .....	216
8.2. Принципи підготовки фінансової звітності та її якісні характеристики .....	219
8.3. Склад і зміст фінансової звітності .....	223
9. Основи організації бухгалтерського обліку в підприємстві .....	228
9.1. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності .....	228
9.2. Регулювання бухгалтерського обліку в підприємствах .....	234
Додаток №1. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій .....	247

Навчальний посібник

## Теорія бухгалтерського обліку

Борис Іванович Валуєв  
Наталія Олексіївна Лоханова  
Валентина Дмитрівна Кубік  
Ігор Леонідович Шерер  
Наталія Петрівна Ілюхіна  
Світлана Вячеславівна Самострол  
Руслана Віл'ямівна Суварно  
Тамара Григорівна Степова  
Олена Володимирівна Макеева  
Ольга Вікторівна Белінська  
Тетяна Олександрівна Сафонова  
Євген Львович Зернов  
Олександр Валентинович Обнявко

Технічний редактор *В.М.Урсул*  
Коректор *О.В.Шерер*

Оригінал-макет вироблено:



**Принт  
мастер**

издательское агентство

Тел.: (8-482) 67-73-57, 34-53-15  
65059, Украина, Одесса,  
Люстдорфская дорога, 50/8  
E-mail: printm@ukr.net

Здано до набору 01.11.2001 р. Підписано до друку 19.11.2001 р.

Формат 60x84 1/16. Папір офсетний №1.

Гарнітура «Таймс». Друк офсетний.

Умовн. друк. арк. 16,5.

Замовлення № 4242

Надруковано з готових діапозитивів  
в АТ «Одеська книжкова фабрика»,  
65091, м.Одеса, вул. Колонтаївська, 24

## Вниманию бухгалтеров и книготоргующих организаций!

Фирма «Альянс» предлагает  
новую фундаментальную книгу Е.А.Фоменко  
«Учет и налогообложение в условиях действия  
национальных положений (стандартов)  
бухгалтерского учета»

В связи с большим объемом материала книга выходит  
в трех автономных частях:

- I. Основные изменения в бухгалтерском и налоговом  
учете в Украине*
- II. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств,  
нематериальных активов и арендных операций*
- III. Бухгалтерский и налоговый учет отдельных видов  
расходов, налогов и отчислений. Порядок ведения  
учета в предприятии и его основные нарушения*

**По вопросам приобретения и сотрудничества  
в реализации книг просим обращаться  
в фирму «Альянс»**

*Тел. (0482) 22-41-98. Тел./факс: 24-91-45*

*Адрес: 65045, г. Одесса, ул. Успенская, 91*

**Банковские реквизиты:**

Текущий счет 2600530011276 в Одесском  
областном филиале АКБ «Укрсоцбанк».

МФО 328016. Код ЄГРПОУ 19049233.

## **Фирма «АЛЪЯНС»**

**реализует бланки, сборники  
нормативных документов  
и литературу  
по бухгалтерскому учету.**

**Осуществляет оптовые  
и мелкооптовые поставки**

**Тел.: (0482) 24-91-45, 22-41-98**

**Расчетный счет № 2600530011276  
в Одесской областной дирекции Укрсоцбанка,  
МФО 328016, ЕГРПОУ 19049233**

**Приглашаем к сотрудничеству  
книготоргующие организации  
и региональных дилеров**





