

Кафедра обліку і оподаткування

Конспект лекцій
з дисципліни «Бухгалтерський облік»
для здобувачів освітнього ступеня «молодший бакалавр»
спеціальності 071 Облік і оподаткування

ЗМІСТОВА ЧАСТИНА 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2

Тема 1. Загальна характеристика бухгалтерського обліку, його предмет і метод.

1. Поняття і призначення і види господарського обліку.
2. Вимірники, що застосовуються в обліку.
3. Мета, завдання і види бухгалтерського обліку, вимоги до нього.
4. Поняття предмету і методу бухгалтерського обліку.
5. Класифікація господарських засобів і джерел їх утворення.

1. Поняття і призначення і види господарського обліку.

Перш ніж приступити до вивчення бухгалтерського фінансового обліку, необхідно ознайомитися в загальних рисах з господарським обліком. Господарський облік відображає всі процеси, які пов'язані як із господарською діяльністю країни в цілому, так і діяльністю підприємства. Він включає в себе: виробництво продукції, реалізацію її, визначення фінансових результатів діяльності, сплату податків та розподіл отриманого прибутку.

Господарська діяльність країни складається з галузей – промисловості, сільського господарства, будівництва, торгівлі, транспорту тощо. До них належать заводи, фабрики, шахти, фермерські господарства, торговельні підприємства тощо. Будь-яка діяльність, пов'язана з виробництвом, обміном та споживанням матеріальних і нематеріальних цінностей, наданням та використанням послуг, є господарською діяльністю. Для здійснення господарської діяльності кожне підприємство має в своєму розпорядженні необхідні господарські засоби – будівлі, машини, матеріали, товари, грошові кошти та джерела цих господарських засобів. Поряд з господарськими засобами необхідною умовою господарської діяльності є праця. Витрати праці включаються разом із матеріальними витратами та іншими засобами виробництва до вартості виготовлених виробів (робіт, послуг), уречевлюються в них.

Облік – це процес, який складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксації (реєстрації) фактів, явищ природи чи суспільного життя. Якщо процес обліку здійснюється над господарськими об'єктами, то такий облік називається господарським.

Господарський облік – це спосіб кількісного відображення і якісної характеристики господарської діяльності з метою управління нею.

Господарська діяльність підприємства складається з господарських процесів, котрі поділяються на господарські операції. Так, на виробничому підприємстві (фабриці, заводі) характерні операції із закупівлі сировини та інших матеріалів складають у своїй сукупності процес заготівлі; операції з

виготовлення виробів із сировини та інших виробничих запасів, утворюють процес виробництва; операції з продажу вироблених виробів належать до процесу реалізації.

Залежно від природи облікової інформації господарський облік поділяють на такі взаємопов'язані між собою види обліку:

1. Оперативно-технічний (оперативний) облік.
2. Бухгалтерський облік.
3. Статистичний облік.

Оперативно-технічний (оперативний) облік здійснюється безпосередньо на місці (цех, склад тощо) й забезпечує негайне спостереження та реєстрацію визначених виробничих і комерційних операцій та інших факторів господарської діяльності підприємства, організації, установи. Мета оперативного обліку – швидке одержання інформації про хід виробництва, реалізацію продукції (робіт, послуг), результати діяльності. Разом із тим, оперативно-технічний облік охоплює і ті господарські операції, які не відображені у бухгалтерському і статистичному. Так, з його допомогою контролюють явку працівників на підприємство та закінчення робочого часу, роботу верстатів і машин, їх простої, режим технологічного процесу, стан і хід розрахунків підприємства з іншими підприємствами, організаціями, установами тощо.

Бухгалтерський облік - це впорядкована система збору, реєстрації та узагальнення інформації в грошовому виразі про майно, зобов'язання підприємства та їх рух шляхом суцільного, безперервного і документального обліку всіх господарських операцій.

Бухгалтерський облік, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» - це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Бухгалтерський облік, забезпечує суцільну реєстрацію усіх господарських операцій, базується як на документуванні всіх господарських процесів, так і проведенні періодичних інвентаризацій, забезпечує виявлення та мобілізацію резервів підприємства з метою зниження собівартості продукції (робіт, послуг). Для ведення БО будь-якого підприємства бухгалтер повинен:

1. знати методiku ведення бухгалтерського фінансового обліку, законодавчу та нормативну базу, яка регламентує ведення бухгалтерського фінансового обліку в Україні;
2. уміти оформлювати та обробляти первинні документи, складати кореспонденцію рахунків БО, складати облікові регістри;
3. на базі знань бухгалтерського фінансового обліку уміти складати правильно та своєчасно бухгалтерську, статистичну та податкову звітність, проводити аналіз діяльності підприємства та своєчасно звітувати перед відповідними органами влади.

Методично БО поділяють на фінансовий та управлінський.

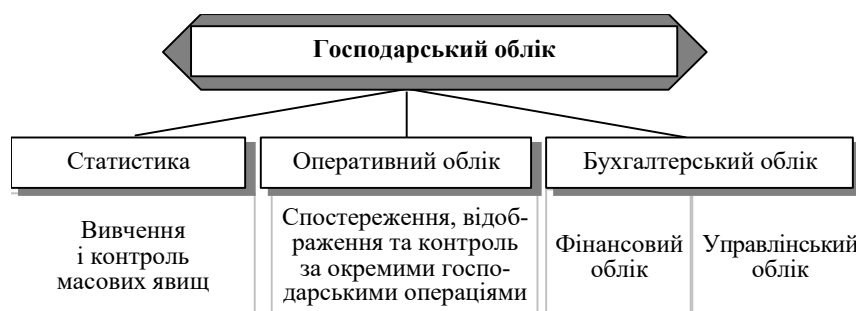


Рис. 1.1.1. Види господарського обліку

Фінансовий облік – це комплексний синтетичний облік усіх засобів та грошових коштів і всієї економічної діяльності підприємства, фірми, організації, установи. До його складу входять аналітичний облік розрахунків з постачальниками і покупцями, іншими організаціями та особами, а також аналітичний облік фінансових операцій, облік акцій, дивідендів, облігацій, векселів, кредитів, відсотків, інвестицій тощо.

Управлінський облік – це внутрішньогосподарський облік, це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Головним при цьому є одержання достовірної інформації про доходи та витрати як по підприємству в цілому, так і його окремих складових, здійснюється детальний облік витрат і калькулювання собівартості виробленої продукції.

Статистичний облік ведеться з метою вивчення (спостереження, відображення, опрацювання) і контролю масових і окремих типових господарських операцій, процесів та явищ. Так, за допомогою статистичного обліку вивчається рівень продуктивності праці, забезпечення працівників житлом, чисельність населення, середня заробітна плата працюючі у країні тощо. Тобто *статистичний облік* – це планомірне збирання й вивчення масових кількісних та якісних явищ і закономірностей загального розвитку за конкретних умов, місця й часу. Наприклад, за даними статичного обліку можна визначити зростання продуктивності праці, зниження собівартості продукції (робіт, послуг) чи її зростання, чисельність працюючих за віком, статтю, кваліфікацією, перепис населення, тощо. Ці дані допомагають аналізувати результати різних господарських процесів і прогнозувати подальший їх розвиток.

Податковий облік ведеться згідно з чинним законодавством.

Внутрішніми користувачами облікової інформації є: власники підприємства, управлінський персонал, робітники і службовці підприємства.

Зовнішніми користувачами облікової інформації є: ділові партнери підприємства в ринку (дійсні й потенційні інвестори, постачальники, замовники, покупці, клієнти; банківські і небанківські кредитні установи; інші кредитори); органи державного і міжнародного регулювання та контролю (органи податкової служби, органи державної статистики, органи державних і міжнародних цільових фондів; органи державних і міжнародних комісій і комітетів); фінансові аналітики та радники; широка громадськість

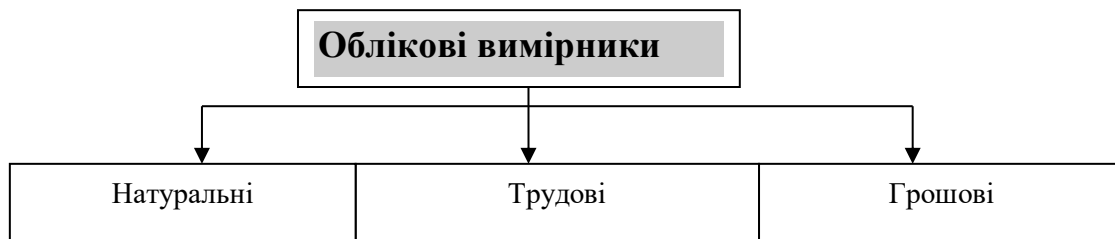
(громадські організації, профспілки).

5

Усі три види обліку тісно пов'язані між собою, доповнюють та розширюють один одного. Усі три види обліку ґрунтуються на єдиній первинній документації для отримання необхідної інформації. Впровадження обчислювальної техніки та комп'ютеризації облікового процесу сприяють інтеграції та підвищенню оперативності всіх видів обліку.

2. Вимірники, що застосовуються в обліку.

Для відображення явищ і процесів, що відбуваються в економіці країни використовуються різного виду *вимірники* :



Вони дають уяву про показники діяльності підприємства.

Натуральні вимірники дають змогу отримати інформацію про господарські засоби і процеси в їх натуральному вираженні в одиницях ваги, об'єму, площі, потужності та ін. Використання тих або інших натуральних вимірників залежить від особливостей облікованих об'єктів. Так, земельні угіддя обліковують в гектарах, заготовлену деревину – в кубічних метрах, виготовлену продукцію – в штуках, метрах, тоннах, центнерах, кілограмах тощо. Застосовують і комбіновані натуральні вимірники. Наприклад, роботу вантажного автотранспорту вимірюють у тонно-кілометрах, що характеризують одночасно масу (вагу) вантажу і відстань, на яку його перевозять; використання обладнання – в машино-годинах тощо. Натуральні вимірники забезпечують не тільки кількісне відображення облікованих об'єктів (наприклад, виготовленої продукції), а й їхню якісну характеристику (за видами, сортами, розмірами тощо), що має велике значення для збереження господарських засобів. Без натуральних вимірників неможливо скласти виробничий план, здійснити контроль за його виконанням, перевірити правильність використання матеріальних і трудових ресурсів та ін. Дані натурального обліку використовують для складання матеріальних балансів по окремих галузях і народному господарству в цілому.

Трудові вимірники використовують для визначення кількості затраченої праці в одиницях робочого часу – днях, годинах, хвилинах. За допомогою трудових вимірників у поєднанні з натуральними встановлюють і контролюють норми виробітку, визначають продуктивність праці (наприклад, за кількістю часу, витраченого на виробництво одиниці продукції), контролюють використання робочого часу і фонду оплати праці. На відміну від натуральних, трудові вимірники дають можливість певною мірою узагальнювати і порівнювати між собою різноманітні величини (наприклад, при визначенні показників нормування часу на виробництво

продукції. Проте в умовах існування товарно-грошових відносин трудові вимірники не можуть бути узагальнюючим показником.

Грошовий вимірник застосовують для узагальненого відображення наявності та руху засобів (майна) підприємства, джерел їхнього формування, господарських процесів і результатів діяльності в єдиному грошовому вимірнику (національній валюті України). За допомогою грошового вимірника визначають, наприклад, загальну вартість наявних у господарстві основних засобів (будівель, споруд, машин, устаткування тощо), виробничих запасів, собівартість виготовленої та реалізованої продукції (виконаних робіт, послуг). Цей вимірник використовують при плануванні та обліку процесів виробництва й обігу, визначенні фінансових результатів і рентабельності діяльності, а також для здійснення розрахунків між підприємствами, організаціями, установами.

Застосування в обліку всіх трьох вимірників у взаємозв'язку забезпечує повне різнобічне відображення обліковуваних об'єктів, отримання узагальненої інформації щодо діяльності; як окремого підприємства, галузі, так і народного господарства в цілому.

3. Мета, завдання і види бухгалтерського обліку, вимоги до нього.

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

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Підприємства, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть узагальнювати інформацію в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Основними завданнями бухгалтерського обліку є:

1) збирання, оброблення та відображення первинних даних про господарську діяльність;

2) систематизація, групування та зведення даних з метою одержання підсумкової інформації про фінансово-господарські операції підприємства;

3) забезпечення достовірною і своєчасною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів облікової інформації про господарські процеси і явища, що здійснювалися на підприємстві, та про наявність і стан майна підприємства та його джерел;

4) формування інформаційної бази для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу і контролю фінансово-господарської діяльності підприємства.

Завдання бухгалтерського обліку зумовлені вимогами управління господарством, функціонуванням господарського механізму. У зв'язку з

розвитком автоматизації обліку термін "завдання бухгалтерського обліку"⁷ слід розуміти, як рішення окремих частин (елементів) обліку. Такі рішення правильніше називати "облікові завдання". Крім того, у багатьох підручниках з теорії бухгалтерського обліку завдання бухгалтерського обліку неправомірно зводяться до контролю за господарською діяльністю. Найважливішими завданнями бухгалтерського обліку є наступні:

— збирання, обробка і відображення первинних даних про господарську діяльність — систематизація даних з метою узагальнення і одержання підсумкової інформації про господарську діяльність;

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

Збирання, обробка і відображення первинних даних про господарську діяльність. Облік має забезпечувати одержання первинної інформації про господарську діяльність. З цією метою за кожною господарською операцією збираються дані, які фіксуються на відповідних носіях економічної інформації. При цьому першочерговим завданням є максимальне використання засобів інформаційно-управлінської техніки.

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 1998 р., Закону України «Про БО ті фін. Звітн. В У.» від 2000 р. бухгалтерський облік має задовольняти певним вимогам:

Перша вимога – раціональність та економічність побудови БО.

Раціонально організований і добре поставлений облік – основа правильного ведення господарства. Для виконання вимог БО облікові працівники мають бути добре обізнані у своїй справі, володіючи при цьому необхідними як теоретичними, так і практичними знаннями й постійно підвищувати кваліфікацію. А також, обл. працівники мають бути вимогливими до себе, до якості своєї роботи, постійно здійснювати самоконтроль, перевіряти свою роботу.

Друга вимога – ясність і зрозумілість обліку.

Третя вимога – простота, чіткість, точність і повнота поточних і звітних даних, попередження всілякого роду перекручення дієвості, усунення серйозних недоліків в організації БО і посилення його ролі в здійсненні контролю за господарською діяльністю; надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від господарської діяльності за звітний період.

Четверта вимога – дійовість і достовірність поточних і звітних даних згідно з П(С)БО.

Помилки, породжувані неухважним ставленням працівників БО до своїх обов'язків, призводить до заплутування облікових даних, а це створює можливість для зловживань і крадіжок власності підприємства.

П'ята вимога – порівнювання звітних даних останнього періоду з даними за минулі звітні періоди, планами, прогнозами підприємства.

Бухгалтерський облік на підприємствах України різних галузей і форм власності ґрунтується на єдиних засадах, встановлених Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності і здійснюється відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Ведення бухгалтерського обліку в будь-якій країні здійснюється згідно із затвердженими принципами. Принципи (від лат. *principium* — начало, основа) бухгалтерського обліку — це основні засади, на яких здійснюються функції суб'єктів господарської діяльності у мікроекономічному середовищі.

Згідно із Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” ведення обліку та складання звітності ґрунтується на таких принципах: автономності, безперервності, єдиного грошового вимірника, історичної (фактичної) собівартості, обачності, нарахування та відповідності доходів і витрат, періодичності, повного висвітлення, послідовності, превалювання сутності над формою.

Принцип автономності означає, що кожний суб'єкт господарювання як юридична особа веде облік майна і зобов'язань та складає фінансову звітність відокремлено від особистого майна та зобов'язань засновників (власників). Суб'єкт господарювання повинен дотримуватись принципу автономності у всіх аспектах діяльності незалежно від його організаційно-правової форми.

Принцип безперервності полягає у тому, що підприємство відповідно до його засновницьких документів має намір вести свою господарську діяльність постійно. Активи підприємства, за цим принципом, відображаються в обліку і балансі за оцінкою їх фактичного придбання, власного виробництва, а не за ринковою ціною в окремі періоди року. Доходи і витрати відображаються в обліку і звітності безперервно, що дає змогу визначати на будь-яку звітну дату результати діяльності підприємства і забезпечує довіру до нього акціонерів та інвесторів при вкладанні капіталу.

Принцип єдиного грошового вимірника у бухгалтерському обліку полягає у відображенні господарських операцій у єдиному грошовому вимірнику з метою їх узагальнення, групування та порівняння з нормативними показниками, суміжними звітними періодами. Водночас окремі господарські операції можна відображати в обліку за кількісними, умовно-кількісними вимірниками для контролю окремих операцій, але основним для бухгалтерського обліку є грошовий вимірник, за допомогою якого можна узагальнити господарські факти, явища та процеси.

Принцип історичної (фактичної) собівартості — це відображення у бухгалтерському обліку сировини, матеріалів, засобів праці, виробленої продукції за собівартістю їх придбання або виробництва, тобто за фактичними витратами. Цей принцип ґрунтується на грошовому вимірнику використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів суб'єктом господарювання у створенні нового продукту. Метою його є визначення

ефективності господарювання, використання показника собівартості для обчислення ціни виробника, порівняння з цінами на товарному ринку. Принцип собівартості продукції (робіт, послуг) у бухгалтерському обліку в ринкових умовах є важливою передумовою для обґрунтування ринкової ціни, маркетингових досліджень ринку, якості та дизайну виробів тощо.

Принцип обачності (обережності, консерватизму) — це відображення у бухгалтерському обліку витрат і доходів на підставі достовірно обґрунтованих первинною документацією господарських операцій. Обачність і обережність полягають у запобіганні зростанню витрат виробництва, можливих втрат у господарюванні від стихійного лиха, виробничих аварій та інших негативних явищ завдяки створенню страхових резервних фондів. За рахунок коштів цих фондів компенсуються збитки, завдані підприємству. Консерватизм зумовлений відображенням у обліку тільки реальних доходів — одержаних грошей від покупців товарів, векселів та інших документів, які гарантують отримання належних грошових надходжень.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат застосовується у бухгалтерському обліку для визначення моменту проведення витрат і отримання доходів. За цим принципом витрати і доходи відображаються в обліку у тому періоді, в якому вони були нараховані, тобто відбулися незалежно від того, коли фактично отримано кошти від покупця. В бухгалтерському обліку відображаються лише ті витрати, які пов'язані з отриманими доходами у відповідному періоді. Альтернативним є касовий метод, за яким доходи визначаються після надходження коштів на розрахунковий рахунок у банку чи в касу підприємства, а витрати — після завершення розрахунків за реалізовану продукцію (роботу, послуги).

Принцип періодичності обліку передбачає поділ безперервної господарської діяльності підприємства на звітні періоди (місяць, квартал) для виявлення результатів цієї діяльності за певні відрізки часу та складання звітності. Періодичність облікового періоду впродовж календарного року необхідна для контролю розрахунків із бюджетом, тобто правильності та своєчасності нарахування і повноти сплати податків за певний період. Крім того, періодичність обліку дає змогу підготувати оперативну інформацію для фінансового менеджменту, маркетингової діяльності та інших потреб управління підприємством.

Принцип повного висвітлення полягає в тому, що фінансова звітність повинна включати всю інформацію про фактичні і потенційні результати операцій підприємства. Тому фінансова звітність не обмежується лише основними формами фінансових звітів, а містить ще примітки. У примітках розкривають: облікову політику підприємства; інформацію, яка не наведена у фінансових звітах, але є обов'язковою згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку; інформацію, яка містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення їх розуміння та доречності.

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

Принцип облікової політики передбачає додержання у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності протягом тривалого часу обраних методів визначення доходів, нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів, зносу малоцінних та швидкозношуваних предметів, створення резервів, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) тощо.

Принцип превалювання (переваги) сутності над формою передбачає, що операції повинні обліковуватись таким чином, щоб відобразити їх економічний зміст, а не юридичну форму, тобто перед бухгалтером стоїть завдання показати, насамперед, як певна операція впливає на цінності підприємства, а не які при цьому виникають права і зобов'язання.

Принципи бухгалтерського обліку взаємопов'язані та визначають правила його ведення.

4. Поняття предмету і методу бухгалтерського обліку.

Для ведення господарської діяльності кожне підприємство повинно мати будівлі, машини й механізми, матеріали, кошти та інші цінності, які в сукупності становлять господарські засоби підприємства. Ці господарські засоби підприємство отримує за рахунок різних джерел: статутного фонду (капіталу) або інших створених на підприємстві фондів, власного прибутку, кредитів тощо. У процесі виробничо-господарської діяльності підприємство постійно поповнює запаси сировини, матеріалів, палива, виготовляє і реалізує продукцію, визначає фінансові результати. Усі суттєві елементи господарської діяльності підприємства знаходять відображення в бухгалтерському обліку.

Предметом бухгалтерського обліку є власність підприємства, яка знаходиться в його розпорядженні і використанні у вигляді майна, рух цього майна в процесі господарювання й результати діяльності підприємства, узагальнені в грошовому вимірнику. Тобто, предметом БО – є господарські засоби за їх складом і використанням, джерела їх утворення та господарські процеси, що відбуваються унаслідок виготовлення продукції чи надання послуг, витрати та результати господарської діяльності підприємства. Так, на машинобудівному заводі предметом БО є весь процес виготовлення і реалізації машин та обладнання, у будівельній організації предметом БО є процес створення і реалізації будівельної продукції (готових об'єктів, будівельно-монтажних робіт).

Об'єктами бухгалтерського обліку є майно підприємства, його капітал, зобов'язання та господарські операції, що викликають зміни в складі засобів підприємства та джерел їх утворення. Тобто, об'єктами БО є

господарські засоби (активи), джерела утворення господарських засобів¹¹ (пасиви), витрати, доходи і результати діяльності та господарські процеси.

Бухгалтерський облік здійснюється в усіх ланках народного господарства. Кожне підприємство володіє певним майном, має певні зобов'язання по сплаті податків, платежів до фондів соціального страхування по розрахунках зі своїми працівниками. Контроль за наявністю і рухом, за раціональним використанням ресурсів здійснюється за даними бухгалтерського обліку.

Усі об'єкти бухгалтерського обліку можна об'єднати в три групи:

I. Господарські засоби, які забезпечують корисну співпрацю людей у процесі господарської діяльності підприємства.

II. Джерела утворення господарських засобів, які відповідають на питання, за рахунок чого були сформовані господарські засоби.

III. Господарські процеси та їх результати, що виражають у сукупності доцільність і напрямок діяльності підприємства.

Господарські засоби залежно від видів та розміщення поділяються на:

- засоби сфери виробництва;
- засоби сфери обігу;
- засоби невиробничої сфери;
- вилучені засоби;
- нематеріальні засоби.

До засобів сфери виробництва належать засоби праці та предмети праці.

До засобів праці належать земельні ділянки, будівлі та споруди, машини й обладнання, транспортні засоби, природні ресурси, технології виробництва, права власності.

Особливістю засобів праці є те, що вони приймають участь у процесі виробництва тривалий період часу, і поступово (у вигляді амортизаційних відрахувань) переносять свою вартість на собівартість створеної продукції.

Засобами праці є: основні засоби, необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи.

До предметів праці відносять сировину, матеріали, паливо, будівельні матеріали, напівфабрикати та ін.

Характерним для предметів праці є одноразове споживання у виробничому циклі, та повне перенесення їх вартості на собівартість виробленої продукції. До складу предметів праці відносять також незавершене виробництво.

Засоби сфери обігу - залежно від їх функціонального призначення, поділяються на предмети обігу, грошові засоби, засоби в розрахунках та засоби, які обслуговують сферу обігу.

До предметів обігу належать готова продукція та товари на складі, які призначені для реалізації.

Грошові засоби - це гроші, що знаходяться в касі підприємства та на

рахунках у банку.

Засоби в розрахунках - це заборгованість юридичних та фізичних осіб перед суб'єктом господарської діяльності. Юридичні та фізичні особи, що заборгували підприємству називаються дебіторами, а заборгованість – дебіторською.

Джерела утворення господарських засобів складають самостійну групу об'єктів бухгалтерського обліку, які поділяються на:

власні джерела утворення господарських засобів;
залучені (позичені) джерела.

До власних джерел утворення господарських засобів належать: капітал підприємства, внесений та набутий; бюджетне фінансування.

До складу власного капіталу входять статутний, пайовий, додатковий капітали та нерозподілений прибуток, що залишається на підприємстві після сплати податків.

До залучених джерел утворення господарських засобів відносять: кредити банків, довгострокові та короткострокові; кредиторську заборгованість за товари, роботи і послуги; заборгованість за податками й платежами; заборгованість за розрахунками з працівниками підприємства.

Господарські процеси на підприємстві поділяються на:

процес заготівлі (постачання);
процес виробництва;
процес реалізації.

Об'єктами обліку *в процесі заготівлі* виступають витрати на придбання засобів і предметів праці та розрахунки з постачальниками й підрядчиками, які виникають у процесі господарської діяльності.

Виробничий процес – це основна фаза кругообігу господарських засобів, в якій створюються матеріальні блага. Витрати підприємства пов'язані з виробництвом продукції та її собівартість, є об'єктами бухгалтерського обліку.

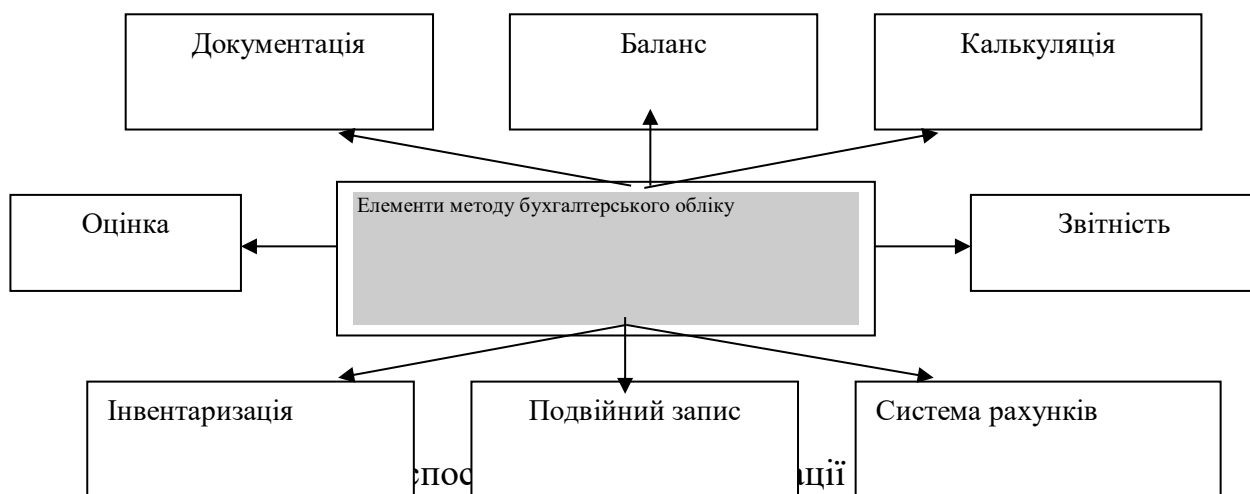
Завершальною фазою кругообігу господарських засобів, який забезпечує повернення коштів на підприємство та відновлення й розширення виробництва є *процес реалізації*.

Об'єктами бухгалтерського обліку в процесі реалізації є обсяг реалізованої продукції та витрати, пов'язані зі збутом продукції, розрахунки з покупцями та визначення фінансового результату від реалізації.

Отже, *предметом* бухгалтерського обліку є власність підприємства, яка знаходиться в його розпорядженні і використанні у вигляді майна, рух цього майна в процесі господарювання і результати діяльності підприємства узагальнені у грошовому вимірнику.

Методом бухгалтерського обліку є система взаємопов'язаних прийомів та способів реалізації функцій обліку і вирішення задач, що стоять перед ним. *Основними прийомами* та способами є документування та інвентаризація, бухгалтерські рахунки та подвійний запис, оцінка та

калькуляція, баланс та узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.¹³



Кожна господарська операція повинна бути підтверджена документально. Документ складається в момент здійснення операції.

З метою виявлення розбіжностей між фактичною наявністю майна, коштів, проводять *інвентаризацію*. Результати інвентаризації відображають в обліку.

Для узагальнення різноманітних об'єктів обліку в єдиному грошовому вимірнику застосовується оцінка. *Оцінка* – це спосіб грошового вимірювання засобів та процесів.

Собівартість виробленої продукції чи придбаних запасів можна визначити за допомогою *калькуляції*, яка служить обґрунтуванням для грошової оцінки.

В бухгалтерському обліку всі господарські операції підлягають групуванню за певними ознаками. З метою отримання інформації про наявність та рух активів підприємства, джерел їх формування, про окремі господарські процеси та результати діяльності господарські операції відображають в *системі рахунків*.

Так як кожна господарська операція призводить до змін у складі активів підприємства чи джерел їх утворення, вона повинна відобразитись в системі рахунків за допомогою *подвійного запису*.

Для одержання інформації про наявність і склад майна підприємство періодично складає *бухгалтерський баланс*.

Основою для складання бухгалтерського балансу служать записи на бухгалтерських рахунках, які ведуться у певній послідовності з дотриманням встановлених правил та процедур.

Об'єктами бухгалтерського обліку є майно підприємства, його капітал, зобов'язання та господарські операції, що викликають зміни в складі засобів підприємства та джерел їх утворення.

5. Класифікація господарських засобів і джерел їх утворення.

Господарські засоби підприємства поділяються за двома ознаками: по-

перше за складом і розміщенням, по-друге – за джерелами утворення (формування).

Господарські засоби відображають в активі балансу підприємства, тому їх називають активами. **Активи** – ресурси підприємства, які ним контролюються у результаті минулих подій використання яких, як очікується, призведе до економічної вигоди (це потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів). Вони поділяються за багатьма класифікаційними ознаками, серед яких, з погляду бухгалтерського обліку, основними є такі:

- за формами функціонування;
- за характером участі у процесі обороту;
- за ступенем ліквідності.

Класифікацію активів підприємства наведено на рис. 1.



Рис. 2.2. Класифікація активів підприємства

I. За формами функціонування господарські активи поділяють на такі групи: *матеріальні, нематеріальні, фінансові активи*.

Матеріальні активи – це засоби підприємства, які мають матеріально-речову форму (основні засоби, запаси, незавершене будівництво)

Нематеріальні активи – об’єкти довгострокового вкладення, що мають вартісну оцінку але не є речовими цінностями (право користування природними ресурсами, майном, право на знаки для товарів і послуг, об’єкти промислової власності, авторські права тощо...)

Фінансові активи – це група господарських засобів підприємства у формі готівкових коштів та інших фінансових інструментів, які належать підприємству, готівкові кошти в національній та іншій валютах, інвестиції підприємства в цінні папери та статутні капітали інших підприємств, дебіторська заборгованість різних фізичних і юридичних осіб перед підприємством за розвантажену продукцію, товари чи надані послуги.

Фінансові вкладення (інвестиції) – це вкладення коштів підприємства в цінні папери та статутні капітали інших підприємств. У бухгалтерському обліку виділяють довгострокові фінансові вкладення (з терміном повернення понад 1 рік) і короткострокові (поточні) фінансові вкладення (з терміном

II. За характером участі у процесі обороту

Оборотні – сукупність майнових цінностей, які обслуговують поточну діяльність підприємства і споживаються протягом одного операційного циклу (готова продукція, виробничі запаси, незавершене виробництво, товари, дебіторська заборгованість, грошові кошти та їх еквіваленти). Термін використання не більше року. Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отримання коштів від реалізації продукції, надання послуг.

Необоротні – сукупність майнових цінностей, які багаторазово беруть участь в процесі господарської діяльності підприємства (основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції та інші необоротні активи...)

III. За ступенем ліквідності:

Абсолютно ліквідні

Ліквідні

Малоліквідні

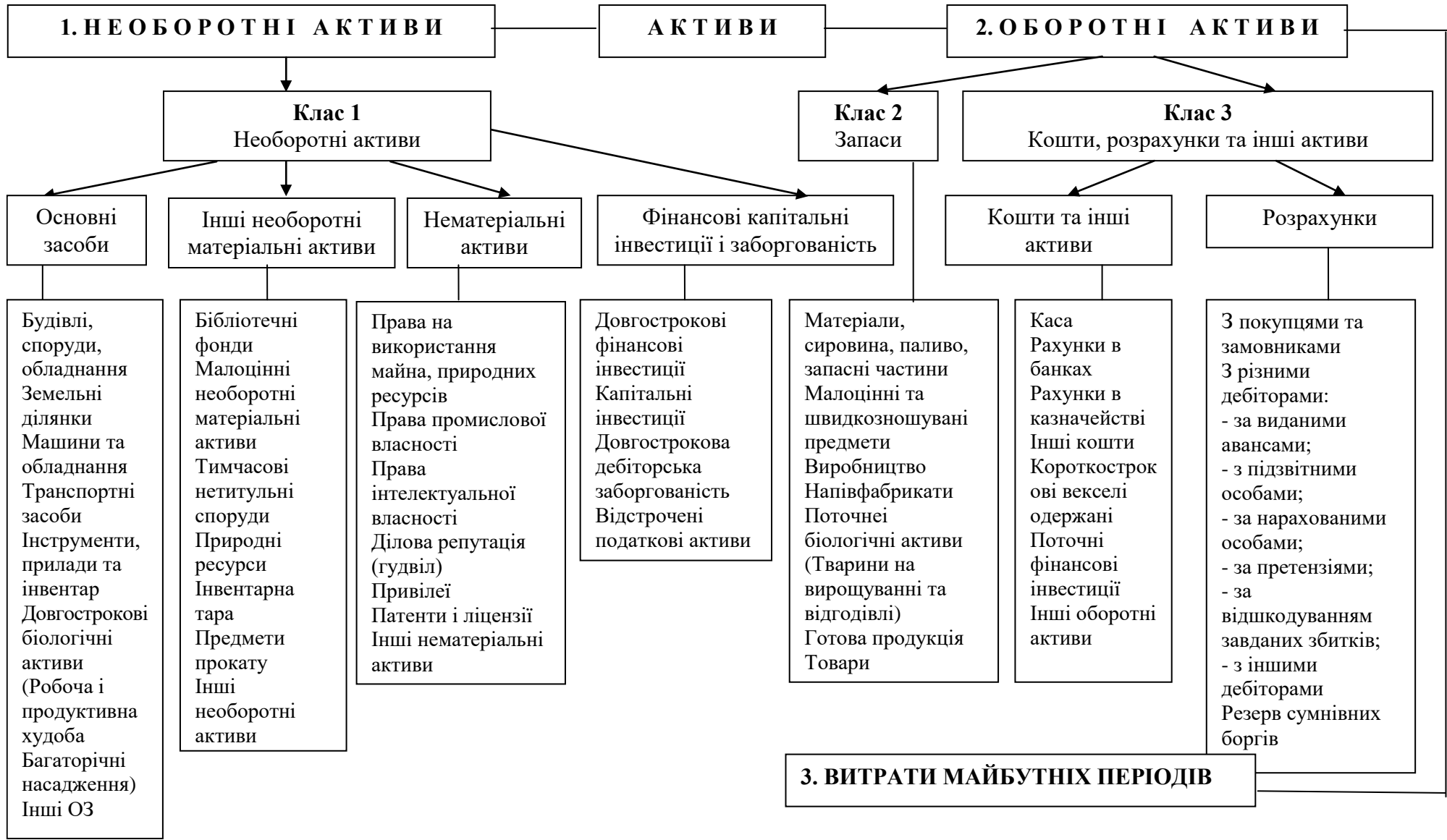
Ліквідність активів підприємства — це ступінь можливості конвертування їх у грошову форму з метою своєчасного забезпечення платежів підприємства за поточними фінансовими зобов'язаннями. Розрізняють ступінь ліквідності за строками: якщо конкретний актив підприємства може набути грошової форми протягом місяця, то такий актив високоліквідний або абсолютно ліквідний, протягом 2—3 місяців — ліквідний, протягом 3—6 місяців — малоліквідний.

До *абсолютно ліквідних* активів належать кошти та їх еквіваленти, зокрема грошові кошти в національній та іноземній валютах в банках і касі, цінні папери тощо.

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

До *малоліквідних активів* належать основні засоби, незавершене будівництво, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів.

Класифікація активів підприємства згідно з Планом рахунків БО:



До необоротних активів належать:

17

Основні засоби – це матеріальні активи, які функціонують у натуральній формі, як у сфері матеріального виробництва так і в невиробничій сфері протягом тривалого часу (більше 1 рік).

Довгострокові фінансові інвестиції – це фінансові інвестиції в цінні папери (акції, облігації тощо) інших підприємств на період більше 1 року з метою одержання доходів (дивідендів, відсотків) збільшення власного капіталу та інших видів підприємства.

До **інші необоротних активів** відносять довгострокову дебіторську заборгованість юридичних і фізичних осіб, отримання якої очікується підприємством після 12 місяців з дати балансу та ін..

Короткострокові фінансові інвестиції включаються до складу оборотних активів за умови, якщо вони є ринковими, тобто існує активний ринок, який дає змогу встановлювати їх ринкову вартість і як очікується будуть реалізовані протягом строку, не перевищує 1 рік.

Дебіторська заборгованість – це заборгованість різних фізичних чи юридичних осіб перед даним підприємством за відправлену їм продукцію чи надані послуги. Фізичні і юридичні особи, які мають перед даним підприємством заборгованість, називають його дебіторами.

Гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

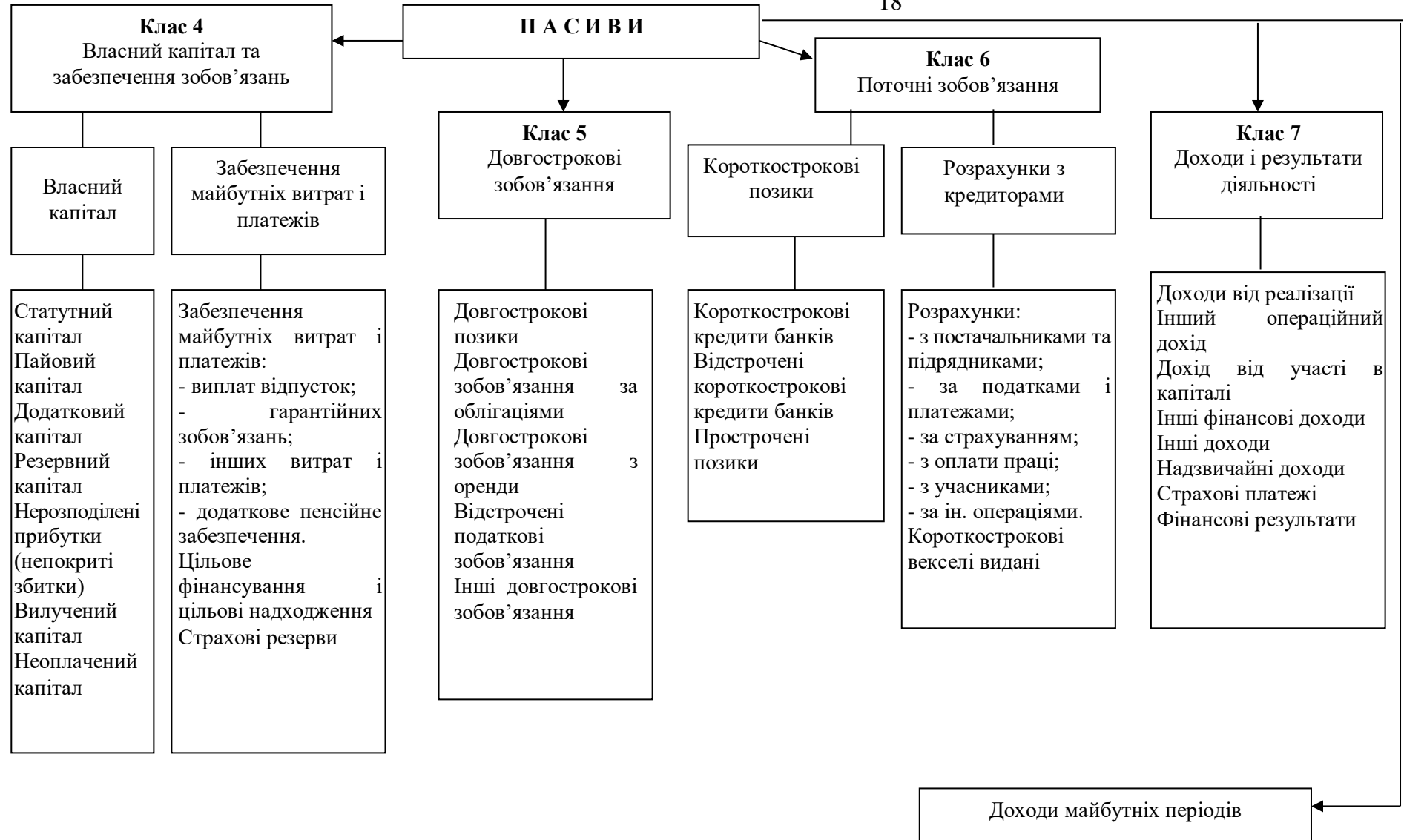
Витрати майбутніх періодів – здійсненні витрати, що мали місце протягом звітнього періоду, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах.

До витрат майбутніх звітних періодів відносяться витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості та сільського господарства; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі, оплата страхового поліса, передплата на газети та журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Зрозуміло, що будь-яке майно підприємства (актив) має своє джерело фінансування (утворення), яке в обліку називають пасивом.

Джерела утворення господарських засобів підприємства мають свою класифікацію.



Статутний капітал — це сукупність вкладень у грошовій оцінці учасників (власників, засновників) у майно під час створення підприємства для забезпечення його діяльності. Розміри статутного капіталу визначені засновницькими документами (статутом підприємства).

Пайовий капітал — це сукупність коштів фізичних та юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його фінансово-господарської діяльності.

Резервний капітал — суми відрахувань від прибутку на різні цілі, визначені статутом підприємства в рамках чинного законодавства. Іншими словами, резервний капітал — це страховий капітал, призначений переважно для відшкодування збитків, а також для виплати доходів інвесторам і кредиторам у разі, коли отриманого в поточному періоді прибутку не вистачає. Джерелом формування резервного капіталу є нерозподілений прибуток.

Додатковий капітал — сума, на яку вартість випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість.

Бюджетне фінансування — це кошти, які надає держава окремим ланкам господарювання для розширення та поліпшення їх діяльності, здійснення соціальних заходів.

Резерви (резервний капітал, резерв сумнівних боргів, резерви майбутніх витрат і платежів) створюються на покриття непередбачених витрат і збитків, рівномірного включення майбутніх витрат у витрати виробництва чи обігу.

Прибуток (нерозподілений прибуток попередніх років, нерозподілений прибуток звітного року) — це частина чистого доходу, яка після відповідних відрахувань залишилась на підприємстві як джерело його власних коштів.

Залучені джерела — кошти, тимчасово залучені або позичені, які використовуються протягом певного строку, після закінчення якого повертаються власникам (кредиторам).

Сюди належать:

- банківські кредити;
- кредиторська заборгованість.

Кредити (довгострокові кредити банків, короткострокові кредити) надаються кредитними установами підприємствам, яким тимчасово не вистачає власних оборотних коштів для забезпечення простого та розширеного відтворення. Таким чином, отримані позикові кошти є тимчасовими джерелами (пасивами) утворення засобів підприємства.

Кредиторська заборгованість — сума заборгованості підприємства перед постачальниками та підрядниками за отримані товарно-матеріальні цінності, одержані послуги, роботи; перед працівниками підприємства з нарахованої, але не виплаченої заробітної плати; заборгованість перед бюджетом за нарахованими та не сплаченими платежами тощо. Іншими словами, тимчасова заборгованість є джерелом одержання активів.

Суми будь-якої заборгованості підприємства в обліку називають зобов'язаннями.

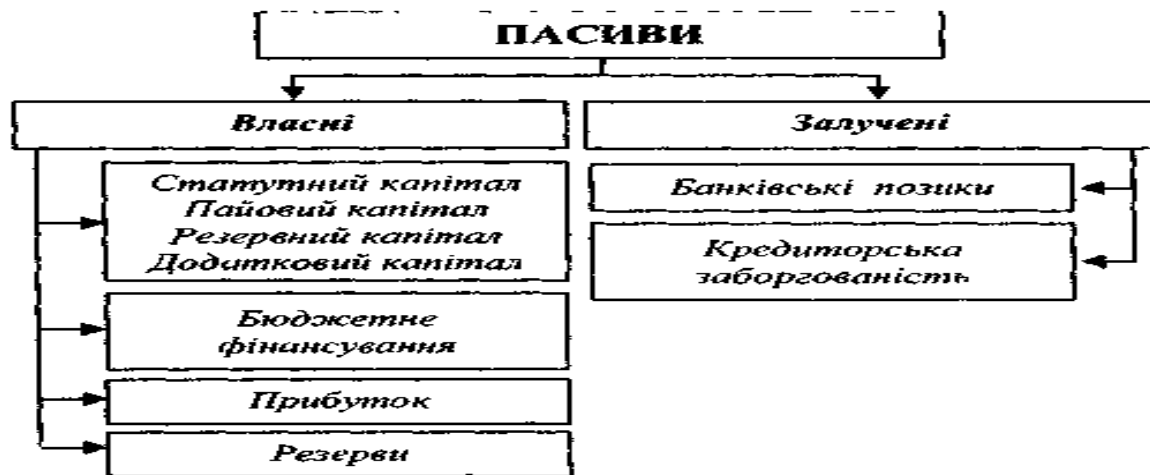
Джерела утворення майна підприємства поділяються на дві групи :

– джерела власних засобів;

– джерела залучених (позикових) засобів.

До **власних джерел** належать:

- *статутний капітал*;
- *пайовий капітал*;
- *резервний капітал*;
- *додатковий капітал*;
- *бюджетне фінансування*;
- *резерви, створені за рахунок прибутку*;
- *нерозподілений прибуток*.



Статутний капітал (капітал – джерело створення підприємства) – зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

Пайовий капітал – сума пайових внесків спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами;

Резервний капітал створюється для усунення можливих в майбутньому тимчасових фінансових затруднень і забезпечення нормальної роботи підприємства.

Нерозподілений прибуток – сума чистого прибутку, яка залишилася в обороті підприємства після сплати податків до бюджету та інших обов'язкових платежів і розподілу прибутку між власниками (учасниками) підприємства.

Доходи майбутніх періодів – джерело коштів, одержаних підприємством в поточному або попередніх звітних періодах, але належать до доходів наступних звітних періодів (одержана в рахунок майбутніх періодів орендна плата від орендарів тощо). Вони підлягають зарахуванню до доходів того звітного періоду, до якого належать.

До джерел залучених (позикових) коштів належать зобов'язання по розрахунках, які виникають у підприємства в процесі господарської діяльності і є тимчасовим джерелом утворення певної частини ресурсів (активів) підприємства.

Під зобов'язаннями розуміють заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Підприємства, організації та особи, перед якими дане підприємство має

заборгованість по розрахунках, називаються кредиторами, а сама заборгованість – кредиторською. Зобов'язання поділяються на: довгострокові зобов'язання і поточні зобов'язання.

До довгострокових зобов'язань належать:

- довгострокові кредити банків – заборгованість підприємства банкам по отриманих від них кредитах, строк погашення яких не припадає на звітний період;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання – сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язання із залученням позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки;
- інші довгострокові зобов'язання (заборгованість по довгострокових векселях, по фінансовій оренді, відстрочених податкових зобов'язаннях тощо).

До складу поточних зобов'язань належать зобов'язання, що підлягають погашенню на вимогу кредиторів, а також та частина зобов'язань, яка буде погашена протягом операційного циклу або протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу. До таких зобов'язань належать:

- короткострокові кредити банків – сума поточних зобов'язань перед банками за отримані від них короткострокові кредити;
- кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуга – сума заборгованості постачальникам і підрядчикам за одержані матеріальні цінності та надані послуги;
- поточні зобов'язання по розрахунках з бюджетом та позабюджетних платежах, по оплаті праці, по страхуванню (по соціальному страхуванню, пенсійному забезпеченню, страхуванню майна тощо), з учасниками по нарахованих дивідендах та інших операціях;
- інші поточні зобов'язання (по векселях виданих, одержаних авансах, внутрішньовідомчих та інших розрахунках).

Тема 2. Бухгалтерський баланс.

1. Бухгалтерський баланс: поняття, призначення, будова і види.
2. Вплив господарських операцій на баланс, зміни у балансі.
3. Форма, структура і зміст балансу.

1. Бухгалтерський баланс: поняття, призначення, будова і види.

Для управління діяльністю підприємства чи організації потрібні відомості не тільки про склад засобів, розміщення і використання їх, але і про джерела утворення засобів та цільове призначення їх.

Таку інформацію можна одержати із бухгалтерського балансу.

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

У НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” вказано, що у балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства.

Бухгалтерський баланс – це спосіб відображення в грошовій оцінці на певну дату фінансового стану підприємства.

Бухгалтерський баланс це двостороння таблиця. У лівій, яка називається **Актив**, відображаються майно підприємства, тобто його активи, засоби підприємства, згруповані за складом і розміщенням, в правій, яка має назву **Пасив**, показуються джерела формування засобів та їх цільове призначення.

Так як джерела групуються на власні та залучені, то їх називають власний капітал та зобов'язання. Обліковою формулою балансу є така, що відповідає Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку.

Активи, як сказано у П(С)БО, це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до збільшення економічних вигод в майбутньому.

$$A = Z + K$$

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

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

У спрощеному вигляді бухгалтерський баланс можна подати так:

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

Фірми "ПОШУК" станом на 01.01.200_р.

Актив	Су ма, тис.грн	Пасив	Су ма, тис.грн
Основні засоби	350 0	Статутний капітал	690 0
Виробничі запаси	170 0	Нерозподілений прибуток	800
Готова продукція	265 0	Довгострокові позики	620
Грошові кошти	524 0	Розрахунки з ОП	347 0
Векселі отримані	150	Векселі видані	145 0
Разом	132 40	Разом	132 40

Загальні підсумки активу і пасиву балансу рівні між собою. Така рівність зумовлена тим, що в активі та пасиві балансу відображаються одні і ті ж господарські засоби, але згруповані за різними ознаками.

2. Вплив господарських операцій на баланс, зміни у балансі.

Бухгалтерський баланс відображає в узагальненому грошовому вимірнику стан засобів підприємства та джерел їх утворення на певну дату.

Але в процесі діяльності підприємства щоденно відбувається безліч господарських операцій, що призводять до змін складу активів підприємства, його капіталу та зобов'язань. Господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів, зобов'язань та власному капіталі підприємства.

Кожна господарська операція вносить зміни, як правило, у дві статті балансу.

Господарські операції, що характеризують зміни у складі активів підприємства, при цьому одна стаття збільшується, а інша зменшується на однакову суму, не призводять до зміни загального підсумку балансу і рахуються як *операції першого типу*.

1. Схема змін в активі балансу

Актив	Пасив
Збільшення статті активу (+)	В пасиві балансу зміни не відбувалися
Зменшення статті активу (-)	
Підсумок балансу не змінюються	

Операції другого типу викликають зміни тільки в пасиві балансу, тобто призводять до збільшення однієї і зменшення іншої статті на однакову суму. Підсумок балансу залишається без змін.

2. Схема змін в пасиві балансу

Актив	Пасив
В активі балансу зміни не відбувалися	Збільшення статті пасиву (+)
	Зменшення статті пасиву (-)
Підсумок балансу не змінюються	

Операції третього типу характеризуються одночасним збільшенням залишків на статтях активу та пасиву балансу на однакову суму, при цьому також збільшується підсумок балансу.

3. Схема змін в активі та пасиві балансу в сторону збільшення

Актив	Пасив
Збільшення статті активу (+)	Збільшення статті пасиву (+)
Підсумок балансу збільшується	

Господарські операції, що призводять до зменшення балансу, одночасно відображаються як в активі так і в пасиві. На однакову суму зменшуються активи підприємства та його зобов'язання. Такі операції називають операціями *четвертого типу змін*.

4. Схема змін в активі та пасиві балансу в сторону зменшення

Актив	Пасив
Зменшення статті активу (+)	Зменшення статті пасиву (+)
Підсумок балансу зменшується	

Рівність активу і пасиву балансу зберігається після кожної господарської операції. Ця рівність зумовлена перегрупуванням залишків на статтях активу та пасиву балансу або одночасним збільшенням чи зменшенням на однакову суму активу та пасиву балансу.

3. Форма, структура і зміст балансу.

Бухгалтерський баланс як форма звітності, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87.

Метою подання звітності є забезпечення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів, які покладаються на неї як на основне джерело фінансової інформації під час прийняття економічних рішень.

Користувачам фінансової звітності необхідна інформація про фінансовий стан, результати господарювання та зміни у фінансовому стані підприємства. Таку інформацію можна знайти у бухгалтерському балансі.

Окремий показник активу і пасиву балансу називається *бухгалтерська стаття*.

Для зручності користування статті балансу згруповані в розділи.

В активі балансу існує три розділи :

- 1. Необоротні активи
- 2. Оборотні активи
- 3. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття

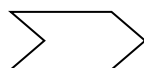
Пасив балансу представлений п'ятьма розділами:

- 1. Власний капітал
- 2. Довгострокові зобов'язання і забезпечення
- 3. Поточні зобов'язання і забезпечення
- 4. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття

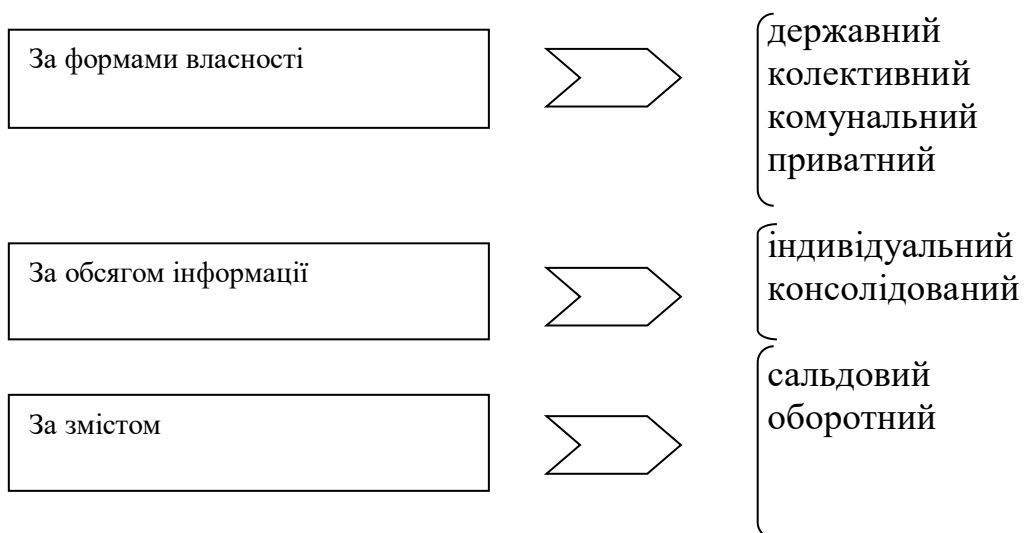
В залежності від мети складання баланси класифікують за такими ознаками: часом складання, формами власності, за обсягом інформації, за змістом тощо.

КЛАСИФІКАЦІЯ БАЛАНСУ

За часом складання



вступний
поточний
ліквідаційний
заклучний



В юридичному розумінні актив балансу характеризує за функціональною ознакою суму засобів, якими користується і розпоряджається підприємство.

Пасив характеризує виробничі відносини і відносини власності, які виникли між підприємством та іншими суб'єктами господарювання внаслідок господарської діяльності.

Активи, зобов'язання та капітал підприємства представлені в балансі в грошовому виразі, за допомогою якого можна здійснити порівняння активів і процесів у гривнях і копійках. Слід зазначити, що бухгалтерський баланс як форма фінансової звітності подається в тисячах гривень.

Тема 3. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис.

1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх будова і призначення.
2. Синтетичний і аналітичний облік.
3. Систематичний і хронологічний облік.
4. Сутність подвійного запису.
5. Взаємозв'язок між балансом і рахунками.
6. План рахунків бухгалтерського обліку, його призначення і структура

1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх будова і призначення.

Бухгалтерський баланс надає важливу інформацію про наявні ресурси підприємства. Проте для оперативного керівництва необхідна постійна інформація про зміни цих ресурсів та їх джерел, які відбуваються в процесі господарської діяльності. Для цього потрібно відображати кожен операцію в певній послідовності. Відображення господарських операцій безпосередньо у бухгалтерському балансі практично недоцільне, оскільки після кожної з них довелось би складати новий баланс. Крім того, баланс не може забезпечити одержання узагальненої інформації про обсяг змін по кожній групі засобів або їх джерел. нарешті, баланс відображає стан засобів господарства тільки у грошовому вимірнику, облік же матеріальних цінностей потребує ще і натуральних вимірників.

Тому поточний облік змін засобів та їх джерел в процесі господарської діяльності забезпечується за допомогою системи рахунків. Рахунки бухгалтерського обліку є способом групування господарських операцій за економічно однорідними ознаками, з метою систематичного контролю за наявністю і змінами засобів та їх джерел в процесі господарської діяльності.

Залежно від характеру облікованих об'єктів записи на рахунках можуть здійснюватися у різних вимірниках (натуральних, трудових), але з обов'язковим використанням грошового вимірника з метою узагальнення різномірних засобів і процесів.

Зміст, призначення і будова рахунків зумовлені об'єктами, що на них обліковуються, і завданнями обліку.

Господарські операції, незалежно від їхнього економічного змісту, завжди спричиняють збільшення або зменшення певних і видів засобів або джерел їх формування. Збільшення і зменшення господарських засобів та їхніх джерел в результаті господарських операцій відображається на рахунках окремо. Тому рахунки бухгалтерського обліку прийнято зображати у вигляді двосторонньої таблиці, ліву сторону якої позначають умовним терміном "дебет", а праву — "кредит". Назву рахунка пишуть посередині таблиці.

Для повного уявлення про облікований об'єкт на кожному рахунку перш за все записують початковий стан засобів або їх джерел, що називається **початковим залишком або початковим сальдо**. Після цього на рахунках відображають господарські операції, тобто зміни засобів та їх джерел. **При цьому збільшення облікованого об'єкта записують на одній стороні рахунка, а зменшення — на іншій.** Маючи інформацію про початковий залишок облікованого об'єкта та зміни протягом звітного періоду, визначають його **залишок на кінець звітного періоду**.

Схематично будову рахунка можна показати так

Рахунок (назва рахунка)	
Дебет	Кредит

Рахунки поділяють на активні і пасивні. Бухгалтерський баланс, як відомо, поділяється на дві частини: актив, у якому відображають наявні господарські засоби, і пасив, — де показують джерела їх формування - від лат. credit, що означає "вірити".

Відповідно до цього і всі рахунки бухгалтерського обліку поділяють на активні і пасивні. Активні рахунки призначені для обліку наявності і змін засобів господарства, пасивні — для обліку наявності і змін джерел засобів.

Оскільки господарські засоби розміщені в балансі у лівій частині — активі, то і залишки засобів на активних рахунках записують також у лівій частині — на дебеті. Джерела господарських засобів відображаються у балансі в правій частині (пасиві), отже, і залишки джерел засобів на пасивних рахунках також записують на правій стороні рахунка — на кредиті. Активні рахунки завжди мають дебетове сальдо, пасивні — кредитове. У цьому полягає один із взаємозв'язків між

балансом і рахунками.

Сума всіх дебетових залишків активних рахунків відображає загальну вартість господарських засобів і дорівнює підсумку активу балансу. Відповідно сума кредитових залишків пасивних рахунків відображає загальну суму джерел засобів дорівнює підсумку пасиву балансу. Отже, загальна сума всіх дебетових залишків активних рахунків дорівнює сумі кредитових залишків пасивних рахунків (оскільки підсумок активу балансу дорівнює підсумку пасиву).

Для забезпечення контролю за господарською діяльністю підприємства важливо мати відомості не тільки про залишки засобів та їхніх джерел, а й про обсяг господарських операцій за звітний період, тобто величину здійснених оборотів. Тому періодично, як правило, в кінці місяця, підраховують підсумки записів операцій на дебеті і кредиті рахунків, які називаються **оборотами по рахунках**.

Підсумок дебетових записів на рахунку називається дебетовим оборотом, а підсумок кредитових записів — кредитовим.

Після запису операцій на рахунках треба визначити стан засобів та їхніх джерел на кінець звітного періоду, тобто встановити кінцеві залишки (сальдо) на рахунках.

На активних рахунках на дебеті відображають залишок господарських засобів на початок місяця і збільшення їх, а на кредиті — зменшення засобів.

Для визначення залишку на кінець звітного періоду на активному рахунку до суми початкового дебетового залишку додають суму дебетового обороту (збільшення засобів) і від знайденої суми віднімають суму кредитового обороту (зменшення - засобів).

В активних рахунках кінцевий залишок, як і початковий, може бути тільки дебетовим.

Схематично будову активного рахунка можна показати так:

Активний рахунок	
Дебет	Кредит
Сальдо — залишок засобів на початок місяця	Оборот — зменшення засобів (-)
Оборот — збільшення засобів (+)	
Сальдо — дебетове	

Для прикладу розглянемо активний рахунок «Готівка»

Рахунок «Готівка»	
Дебет	Кредит
Сальдо — залишок коштів у касі — 5 000	Оборот — видаток коштів із каси (-) 34 000
Оборот — надходження коштів у касу (+) 30 000	
Сальдо — залишок коштів у касі — 1 000	

У даному прикладі на активному рахунку "Готівка" по дебету записано залишок коштів у касі на початок звітного періоду 5 000 грн., а також надходження, тобто збільшення коштів у касі на

30 000 грн.; всього коштів у касі було 35 000 грн. (5 000 + 30 000). Видаток коштів із каси (зменшення) у сумі 34 000 грн. записано на кредит рахунка "Готівка". Залишок коштів у касі на кінець звітної періоду — 1 000 грн. (35 000 - 34 000).

На пасивних рахунках на кредиті відображають залишок джерел господарських засобів на початок звітної періоду і збільшення їх, а на дебеті — зменшення джерел засобів. Для визначення залишку на кінець звітної періоду на пасивному рахунку необхідно до початкового кредитового сальдо додати суму кредитового обороту (збільшення) і від одержаної суми відняти суму дебетового обороту (зменшення).

На пасивних рахунках кінцевий залишок, як і початковий, може бути тільки кредитовим. .

Схематично будову пасивного рахунка можна показати так:

Пасивний рахунок	
Дебет	Кредит
Оборот — зменшення джерел засобів (-)	Сальдо — залишок джерел засобів Оборот — збільшення джерел засобів (+) Сальдо — кредитове
Для прикладу розглянемо пасивний рахунок "Статутний капітал".	
Рахунок "Статутний капітал"	
Дебет	Кредит
Оборот — зменшення капіталу (-) 120 000	Сальдо — 800 000 Оборот — збільшення капіталу (+) 160 000 Сальдо — 840 000

53

З прикладу видно, що на пасивному рахунку "Статутний капітал" на кредиті показана початкова сума статутного капіталу (800 000) і його збільшення (160 000), тобто загальна сума статутного капіталу становила 960 000 грн. (800 000 + 160 000). Зменшення статутного капіталу (на 120 000) відображено на дебеті рахунка. Залишок статутного капіталу на кінець звітної періоду дорівнює 840 000 грн. (800 000 + 160 000 - 120 000).

На дебеті активного рахунка записують збільшення засобів господарства, а пасивного рахунка — зменшення джерел засобів; на кредиті пасивного рахунка записують збільшення джерел засобів, активного — зменшення господарських засобів.

Отже, на відміну від балансу, який характеризує стан господарських засобів та їхніх джерел на звітну дату, у системі рахунків ці засоби і джерела відображаються і контролюються безперервним виявленням у них змін, що відбуваються у результаті господарських операцій.

2. Синтетичний і аналітичний облік.

За способом групування та узагальнення облікових даних бухгалтерські рахунки поділяються на синтетичні та аналітичні.

Синтетичні рахунки – це балансові рахунки, що узагальнюють облік господарської діяльності підприємства. Синтетичні рахунки призначені для

обліку інформації в узагальненому вигляді і в грошовому вимірнику. **Облік наявності та змін сукупностей економічно однорідних господарських засобів і джерел їх утворення в грошовому вимірнику називається синтетичним обліком.** Облік до синтетичних рахунків використовують при заповненні Балансу підприємства і відповідних форм звітності. До синтетичних рахунків належать рахунки: «Основні засоби», «Нематеріальні активи», «Виробничі запаси», «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та ін.

Тобто, кожний клас складається із синтетичних рахунків першого порядку, номер кожного синтетичного рахунку представлений двома цифрами, перша з яких визначає належність рахунку до певного класу, друга – порядковий номер усередині класу. Кожний синтетичний рахунок першого рівня складається з субрахунків (рахунків другого порядку), номер яких складається з 3-х цифр, перша з яких визначає належність до певного класу, друга до синтетичних рахунків першого рівня усередині даного класу і третя є порядковим номером субрахунка. (рахунків другого порядку) у середині даного синтетичного рахунку.

Приклад:

3 – грошові кошти, розрахунки та інші активи;

30 – готівка;

301 – готівка в національній валюті.

Для детальної характеристики об'єктів бухгалтерського обліку використовуються аналітичні рахунки, в яких крім вартісного (грошового) вимірника використовуються натуральні й трудові. Прикладом аналітичного рахунку можуть бути: до синтетичного рахунку Основні засоби – «Споруда №1», «Споруда №2» та ін.; до синтетичного рахунку Сировина і матеріали на цукровому заводі – «Цукроваий буряк», «Вода», «Хімікати» та ін.; до синтетичного рахунку Розрахунки до заробітної плати – субрахунок. «Бонду ранко А.Л.», «Іванов Т.Л.», «Сидоров П.З.»

Між синтетичними й аналітичними рахунками існує тісний взаємозв'язок, тобто на аналітичних рахунках відображаються ті ж зміни, що й на синтетичних., але більш докладно, значення дебету і кредиту кожного аналітичного рахунку те ж саме, що й синтетичних рахунках; сума сальдо, сума оборотів на дебеті і кредиті всіх аналітичних рахунках даної групи відповідно дорівнюють сальдо, обороту на Д-ті і обороту на К-ті синтетичних рахунках. Тому загальні підсумки записів на аналітичних рахунках мають відповідати сумах, записаним на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку.

Для контролю за правильністю й відповідністю записів на синтетичних і аналітичних рахунках щомісяця складають **оборотні відомості**, в яких відображаються початкові й кінцеві залишки та операції на Д-ті і К-ті даного синтетичного рахунка, виконані за даний звітний період (місяць, квартал, рік).

3. Систематичний і хронологічний облік.

Розглядаючи порядок обліку господарських операцій в системі рахунків способом подвійного запису, ми з'ясували, що суми операцій не відразу відображаються на рахунках. Попередньо складають бухгалтерські проводки, в

яких вказують, на яких рахунках має бути відображена господарська операція і в якій сумі.

Бухгалтерські проводки складають на самому документі, яким оформлена дана операція, або на спеціальному бланку (меморіальному ордері). Для забезпечення контролю за правильністю і повнотою облікових записів господарські операції, незалежно від їх економічного змісту, реєструються в хронологічній послідовності їх здійснення.

Прикладом реєстру хронологічного обліку є реєстраційний журнал, у якому записують дату, номер і суму операції, а часто також - і кореспондуючі рахунки. Підсумок цього журналу показує загальну суму зареєстрованих за місяць операцій і використовується для перевірки повноти і правильності відображених операцій на рахунках: при правильному відображенні операцій підсумки дебетових і кредитових оборотів на рахунках повинні збігатися з підсумком реєстраційного журналу.

На рахунках бухгалтерського обліку господарські операції систематизують за певними однорідними ознаками. Тому групування операцій в системі рахунків називається систематичним обліком. Прикладом систематичного обліку є розглянутий вище порядок відображення господарських операцій на рахунках "Каса", "Поточний рахунок", "Виробництво", "Статутний капітал".

Хронологічний і систематичний облік при певних формах бухгалтерського обліку ведуть паралельно в окремих облікових реєстрах. Проте здебільшого хронологічний і систематичний облік поєднують в одному комбінованому обліковому реєстрі (наприклад, журнали-ордери, книга журнал-головна тощо), що зменшує обсяг облікової роботи, робить облікові записи наочнішими.

4. Сутність подвійного запису.

Взаємопов'язані подвійні зміни у складі господарських засобів та їх джерелах в процесі діяльності підприємства зумовлюють необхідність відображення господарських операцій на рахунках способом подвійного запису, суть якого полягає у і тому, що кожен господарську операцію в одній і тій же сумі записують двічі: на дебеті одного рахунка і кредиті другого.

Ознайомимося з порядком подвійного запису на рахунках на такому прикладі.

Операція 1. Одержано в касу з поточного рахунка в банку грошові кошти в сумі 50 000 грн.

Ця операція зумовлює взаємозв'язок двох рахунків: "Готівка" "Поточний рахунок". Обидва рахунки — активні. Оскільки на активних рахунках збільшення господарських засобів відображається на дебеті, то операція повинна бути записана на дебет . рахунка "Готівка". На поточному рахунку в банку грошові - кошти, відповідно, зменшилися на цю ж суму (50 000 грн.). Зменшення засобів на активних рахунках відображається на кредиті. Тому операцію треба одночасно відобразити на кредит рахунка "Поточний рахунок". Схематично відображення на рахунках цієї операції матиме такий вигляд:

Д-т рах. "Поточний рахунок" К-т		Д-т рах. «Готівка» К-т	
Сальдо		Сальдо	
	1) 50 000 (-)	1) 50 000 (+)	

Перш ніж відобразити господарську операцію на відповідних рахунках подвійним записом, на підставі первинних (або згрупованих) документів складають бухгалтерську проводку, під якою розуміють зазначення рахунка, який дебетується, і рахунка, який кредитується, а також суму відображуваної в обліку господарської операції.

Бухгалтерська проводка (у наведеному прикладі) буде записана так:

Д-т рах. "Готівка"

К-т рах. "Поточний рахунок" Сума 50 000 грн.

Взаємозв'язок рахунків, що виникає в результаті відображення на них господарських операцій подвійним записом, називається кореспонденцією рахунків, а **самі рахунки — кореспондуючими**.

Залежно від кількості кореспондуючих рахунків розрізняють прості і складні бухгалтерські проводки (записи).

Простою називають таку бухгалтерську проводку, за якої один рахунок дебетується, а другий па цю ж суму кредитується, тобто коли кореспондують тільки два рахунки.

Складною називають таку бухгалтерську проводку, за якої кілька рахунків дебетується, а на загальну суму записів по дебету кредитується один рахунок, або навпаки, — кілька рахунків-кредитується, а на загальну суму записів по кредиту дебетують один рахунок, тобто коли кореспондують між собою більше німе два рахунки.

5. Взаємозв'язок між балансом і рахунками.

Між бухгалтерським балансом і рахунками існує тісний взаємозв'язок, оскільки вони відображають одні і ті ж господарські засоби та їх джерела. Баланс, як відомо, відображає наявність господарських засобів та джерел їх формування у вартісному вимірнику на звітну дату. Для відображення змін засобів та їх джерел призначені рахунки. Рахунки відкривають на підставі даних балансу, залишки якого на початок місяця у вигляді початкового сальдо записують: на активних рахунках (що служать для обліку господарських засобів) — по дебету, на пасивних (призначених для обліку джерел засобів) — по кредиту. Подвійний запис господарських операцій на рахунках зумовлює рівність підсумків дебетових залишків активних рахунків і кредитових залишків пасивних рахунків. За цими залишками на рахунках складають баланс на наступну звітну дату (на 1-ше число наступного за звітним місяця).

Схематично взаємозв'язок між балансами і рахунками можна зобразити так:
Баланс => Рахунки => Баланс.

6. План рахунків бухгалтерського обліку, його призначення і структура

Бухгалтерський баланс тісно пов'язаний з Планом рахунків бухгалтерського обліку. Кожна господарська операція відображається в системі рахунків, тобто підприємства використовують науково обґрунтований План рахунків.

План рахунків передбачає таке відображення господарських операцій, яке дає можливість обліковувати й контролювати господарську діяльність підприємств для раціонального управління нею.

План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності у бухгалтерському обліку.

У ньому за десятковою системою наведені коди (номери) рахунків і найменування синтетичних (рахунків першого порядку) та субрахунків (рахунків другого порядку). Контитування документів первинного обліку, ведення реєстрів бухгалтерського обліку здійснюється із застосуванням коду класу й коду синтетичного рахунку. Субрахунки використовуються підприємством, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності.

Синтетичні і субрахунки згруповані в Плані рахунків у такі класи:

- 1."Необоротні активи"
- 2."Запаси"
- 3."Кошти, розрахунки та інші активи"
- 4."Власний капітал та забезпечення зобов'язань"
- 5."Довгострокові зобов'язання"
- 6."Поточні зобов'язання"
- 7."Доходи та результати діяльності"
- 8."Витрати за елементами"
- 9."Витрати діяльності"

Окремим класом 0 представлені позабалансові рахунки та субрахунки до них.

План рахунків побудований таким чином, щоб найзручніше було формувати бухгалтерський баланс.

У Плані рахунків не передбачені аналітичні рахунки, так звані рахунки третього порядку, їх, як і кореспонденцію рахунків для ведення аналітичного обліку, встановлює підприємство самостійно, але, не порушуючи норми передбачені Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, що затверджений Наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. № 291

Залишки на рахунках першого класу служать для складання першого розділу активу балансу "Необоротні активи", залишки на рахунках другого "Запаси" та третього "Кошти, розрахунки та інші активи" класів представлені в другому розділі активу балансу – "Оборотні активи", третій розділ активу представлений єдиним рахунком третього класу "Витрати майбутніх періодів".

Для відображення в першому розділі пасиву балансу інформації про власний капітал підприємства використовуються залишки на рахунках четвертого класу.

Облікова формула балансу передбачає наявність інформації про зобов'язання підприємства.

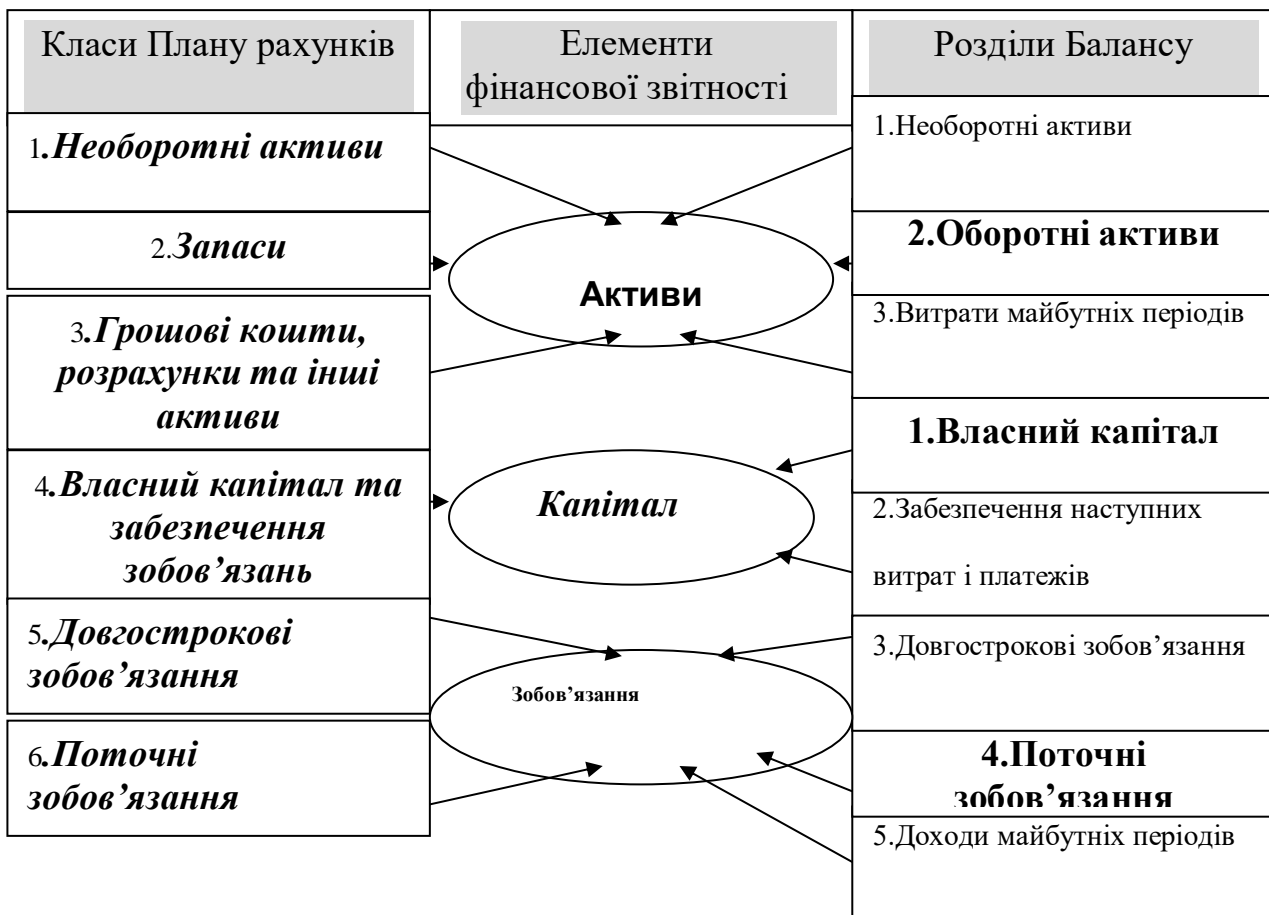
Зобов'язання підприємства відображаються в балансі, якщо:

- їх оцінка може бути достовірно визначена та
- існує ймовірність зменшення економічних вигод в майбутньому внаслідок їх погашення.

В окремих випадках в момент виникнення зобов'язання його сума визначається із застосуванням попередніх експертних оцінок. Такі зобов'язання називаються забезпеченнями і відображаються в другому розділі пасиву балансу.

Рахунки п'ятого класу "Довгострокові зобов'язання" служать для формування в балансі інформації про зобов'язання, строк погашення яких більше 12 місяців з дати балансу, тоді як зобов'язання, термін погашення яких менше дванадцяти місяців або операційного циклу відображаються в четвертому розділі пасиву балансу з використанням рахунків шостого класу "Поточні зобов'язання".

Взаємозв'язок бухгалтерського балансу та Плану рахунків



В 5 розділі пасиву балансу відображена єдина стаття "Доходи майбутніх періодів", до якої включаються суми доходів, нарахованих протягом поточного або попередніх періодів, які будуть визнані у наступних звітних періодах.

Отже, для складання активу балансу використовуються рахунки 1 – 3 класів, для складання пасиву балансу - рахунки 4 – 6 класів. Рахунки перших трьох класів є активними, а рахунки наступних трьох класів пасивними.

Рахунки 0 – 7 класів ведуть підприємства всіх форм власності, Рахунки 9 класу ведуть всі підприємства, крім суб'єктів малого підприємництва, та інших установ і організацій, що не здійснюють комерційну діяльність.

Малі підприємства та організації, що не займаються комерційною діяльністю в обов'язковому порядку ведуть облік господарських операцій із застосуванням рахунків восьмого класу "Витрати за елементами", рахунки дев'ятого класу "Витрати діяльності" такі підприємства ведуть за власним рішенням.

Тема 4. Документація та інвентаризація бухгалтерського обліку.

1. Поняття і значення бухгалтерських документів.
2. Класифікація документів.
3. Вимоги щодо змісту, складання і оформлення документів.
4. Перевірка і опрацювання документів.
5. Організація документообігу.
6. Організація зберігання документів.
7. Інвентаризація як складова частина методу бухгалтерського обліку.
8. Порядок проведення і оформлення інвентаризації.
9. Виявлення результатів інвентаризації і відображення їх в обліку.

1. Поняття і значення бухгалтерських документів

Для правильного і суцільного спостереження за змінами в складі активів підприємства та його капіталу кожна господарська операція повинна бути підтверджена відповідним бухгалтерським документом. Господарські операції реєструються в місцях їх здійснення і таку реєстрацію називають *первинним обліком*, який є основою бухгалтерського обліку.

Бухгалтерські документи є основними носіями первинної облікової інформації, яку використовують в економічній роботі підприємства.

Документація – це сукупність бухгалтерських документів, що складаються на всі господарські операції і є важливим елементом методу бухгалтерського обліку. Документація служить способом первинного спостереження за господарськими операціями і є обов'язковою умовою для відображення їх в обліку.

Первинний документ – це письмовий документ, який містить інформацію про господарську операцію і є доказом фактичного її звершення або письмовим розпорядженням на право проведення господарської операції.

Підприємство самостійно затверджує правила документообороту та визначає права, обов'язки та відповідальність працівників, пов'язаних з обліковою роботою.

Документооборот - це рух документів на підприємстві з моменту їх створення чи отримання до завершення виконання та передачі в архів.

Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складання документів регламентуються Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88.

З метою раціональної організації на підприємстві розробляється графік документообороту, який містить перелік робіт зі створення, перевірки та обробки

документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням строків виконання та взаємозв'язку відповідних робіт.

Документ є основним джерелом первинної інформації і повинен містити вичерпні відомості, необхідні для складання повного уявлення про господарські операції. Показники, що містяться в документі і характеризують операцію та надають документу юридичну силу називаються *реквізитами*.

До обов'язкових реквізитів бухгалтерських документів належать:

- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- назву документа та його номер;
- дату складання документа;
- короткий зміст господарської операції та її вимірники;
- підписи осіб відповідальних за здійснення господарської операції та достовірність її документального оформлення.

Коло осіб, які мають право підпису документів встановлюється керівником підприємства.

Документи, як правило, підписують керівник підприємства та головний бухгалтер, особи, що відповідають за господарську та фінансову діяльність підприємства, але право підпису документів можуть мати і інші особи.

Заповнення показників у документі називається *складанням* документа, а одержання необхідних підписів, віз, печаток - *оформленням* документа.

Форми бухгалтерських документів розробляють Мінфінансів України та Державний комітет статистики. До окремих видів документів висуваються додаткові вимоги, що визначаються нормативними актами Нацбанку України, Головною податковою адміністрацією України.

2. Класифікація документів.

На підприємствах складається значна кількість бухгалтерських документів і для правильного ведення первинного та бухгалтерського обліку документи прийнято групувати за певними ознаками:





за місцем складання вони поділяються на внутрішні і зовнішні;

До *внутрішніх* належать документи, які використовуються тільки всередині підприємства, наприклад, прибутковий касовий ордер, видатковий касовий ордер, звіт про використання коштів, звіт про рух товарно-матеріальних цінностей.

Документи, що надходять на підприємство від інших, пов'язаних з ним суб'єктів господарювання, називаються *зовнішніми*. До них належать виписки банку, рахунок-фактура, платіжні доручення тощо.

□ за призначенням, документи поділяють на виконавчі, розпорядчі та комбіновані.

Виконавчі – документи, які підтверджують факт здійснення операції. Наприклад, квитанції, акти, виписки банку.

Розпорядчі містять в собі розпорядження, завдання на здійснення господарської операції. До них належать накази, грошові чеки на одержання готівки в банку, довіреність на отримання матеріальних цінностей.

Крім того існують документи, які прийнято класифікувати як документи бухгалтерського оформлення, прикладами яких можуть бути, в першу чергу бухгалтерські розрахунки та бухгалтерські довідки.

Комбінованими є документи, що об'єднують ознаки розпорядчих та виконавчих. Комбінованими є видаткові та прибуткові касові ордери, наряди на виконання робіт, лімітно-забірні карти.

□ за порядком складання та ступеню узагальнення облікової інформації документи поділяються на первинні та зведені.

Первинні документи складаються в момент здійснення операції, наприклад, акт приймання виконаних робіт, прибуткові та видаткові касові ордери, а *зведені* –

складаються на підставі первинних шляхом узагальнення їхніх показників (звіт касира, звіт про використання коштів, виданих на відрядження, звіт про рух товарно-матеріальних цінностей).

- за способом відображення господарських операцій документи класифікуються на разові і накопичувальні.

Разові застосовуються для оформлення однієї або кількох операцій, які записуються до документа одночасно, такі документи як: касові ордери, накладні, вимоги, виписки банку відразу після оформлення можуть бути підставою для складання бухгалтерських проводок, особливістю цих документів є їх разове використання для початкової реєстрації господарських операцій.

Накопичувальні (нагромаджувальні) документи застосовують для оформлення однорідних господарських операцій, які систематично повторюються і накопичуються протягом певного облікового періоду.

Вони використовуються з метою відображення в обліку тільки після того, як в них здійснено останній запис та підведені підсумки. Прикладом можуть служити лімітно-забірні карти, відомість руху молока.

Бухгалтерські документи можуть оформлятися вручну та за допомогою обчислювальної техніки.

Залежно від кількості відображуваних господарських операцій документи поділяються на однопозиційні, які відображають один об'єкт обліку (видатковий касовий ордер служить для виплати заробітної плати одній особі) та багатопозиційні – платіжна відомість служить дозволом на виплату заробітної плати багатьом особам.

Одночасно один документ може належати до різних класифікаційних груп.

Класифікація документів за розглянутими ознаками дає можливість правильно зрозуміти зміст, призначення і застосування кожного бухгалтерського документа.

Після здійснення господарських операцій, документи, складені в первинних підрозділах, передаються в бухгалтерію для опрацювання. При цьому слід дотримуватись графіку документообороту, від додержання якого залежить стан обліку на підприємстві.

Перш ніж здійснювати бухгалтерські записи в облікових регістрах, працівники бухгалтерії перевіряють первинні документи на предмет законності здійснення господарських операцій, дотримання встановлених вимог щодо оформлення і правильності арифметичних розрахунків.

Неправильно оформлені або недооформлені документи повертають на дооформлення або на складання їх вдруге, особам, що несуть за це відповідальність.

Перевірені і прийняті бухгалтерські документи підлягають таксуванню, групуванню і контируванню.

Таксування - це проставлення поряд із натуральними показниками ціни і суми. Така потреба виникає тому, що в первинних документах як правило присутні лише натуральні вимірники.

Групування зумовлене тим, що протягом місяця в бухгалтерію підприємства надходить значна кількість документів, що відображають одні і ті самі господарські операції. Саме об'єднання їх у однорідні групи для запису в нагромаджувальні відомості називається групуванням.

Контитування - це зазначення в документах кореспондуючих рахунків, на яких слід відобразити вказану господарську операцію.

Як правило, документи групують за видами операцій: касові, матеріальні, розрахункові, а потім добирають їх у хронологічному порядку і переплітають для здачі в архів.

Архів є поточний і постійний. Поточний архів може знаходитись в бухгалтерії, де документи підшиті та належно оформлені, знаходяться в окремій шафі, або окремій кімнаті. Постійний архів розміщують в окремому приміщенні і зберігають в ньому не лише бухгалтерські документи, а й інші, яким встановлено відповідний термін зберігання.

Термін зберігання бухгалтерських документів регламентується Переліком типових документальних матеріалів, затвердженим Головархівом та номенклатурою справ, розробленою на підприємстві і затвердженою керівником підприємства.

3. Вимоги щодо змісту, складання і оформлення документів.

Первинні документи дня надання їм юридичної сили та доказовості повинні мати обов'язкові характеристики та реквізити:

- назва підприємства або установи від імені якої складений документ;
- назва документа і код форми документа;
- дата і місце складання;

зміст господарської операції, її обсяг та вимірники у натуральному та вартісному виразах;

посади, прізвища і підписи осіб відповідальних за здійснення операції.

В залежності від характеру господарських операцій, крім перерахованих обов'язкових реквізитів є додаткові реквізити.

- номер документа (бланки суворої звітності);
- дані про документ, що засвідчує особу одержувача);
- ідентифікаційний код підприємства або особи;
- спеціальний папір.

Вимоги до документів:

- первинні документ потрібно складати у момент здійснення операції;
- бухгалтерські документи складаються на бланках типових форм;
- в первинних документах записи здійснюють темним чорнилом;
- вільні рядки в первинних документах прокреслюють;
- у грошових документах суми проставляють цифрами і прописом. Перше слово суми записують з великої букви.
- кожен первинний документ повинен містити дані про посаду, прізвище і підписи відповідальних осіб за його оформлення;
- керівник підприємства затверджує перелік осіб (1-2 особи) які мають право

підписувати грошові і майнові документи у разі його відсутності;

- окремі первинні документи оформляють у двох примірниках;

- при складанні первинних документів можуть бути допущені помилки. У банківських та грошових документах помилки не виправляють. В таких випадках документи анулюються, замість них оформляються нові. В інших документах помилки допускаються. Способи виправлення помилок: коректурний, лопаткових проведень, “ червоне сторно “;

- заборонено приймати до виконання документ, які суперечать законодавчим і нормативним актам. Такі документи передаються головному бухгалтеру:

- для упорядкування руху та роботи з документами головний бухгалтер складає графік документообігу, який затверджується наказом керівника підприємства.

4. Перевірка і опрацювання документів.

Документи, складені в різних господарських підрозділах (цехах, бригадах, на складах тощо), після виконання господарських операцій передаються до бухгалтерії в порядку і строки, визначені головним бухгалтером.

Опрацювання документів полягає в їх перевірці, розцінці (таксуванні), групуванні і контируванні.

Перевірка документів відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку повинна здійснюватися з погляду законності операцій, дотримання вимог щодо їх оформлення і правильності арифметичних підрахунків. Виходячи з цих вимог, документи підлягають перевірці по суті, формальній і арифметичній.

Перевірка документів по суті полягає у встановленні господарської доцільності і законності операції, оформленої документом, дотриманні установчих документів, кошторису, норм, розцінок, лімітів.

При формальній перевірці документів встановлюють повноту і правильність заповнення всіх реквізитів документів, достовірність підписів посадових осіб.

Арифметична перевірка документів полягає у перевірці всіх арифметичних підрахунків, що містяться у документі.

Неправильно складені або неповністю оформлені документи повертають особам, які їх склали, для дооформлення, а іноді і для складання вдруге. Такі документи бухгалтерія приймає тільки після виправлення недоліків.

Перевірені і прийняті бухгалтерією документи підлягають дальшому опрацюванню - розцінці (таксуванню), групуванню і контируванню.

Розцінка (таксування) документів полягає в проставлені у відповідних

графах документа ціни і суми, тобто грошової оцінки оформлених натуральних показників господарської операції.

Групування документів полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи і запису в групувальні відомості для визначення загального підсумку по кожній групі.

Контитування документів полягає в зазначенні кореспондуючих рахунків, на яких повинна бути відображена господарська операція, оформлена документом або групою документів, тобто в складанні бухгалтерських проводок. Здебільшого бухгалтерську проводку складають на бланку того документа, яким оформлена господарська операція.

Первинні документи, що пройшли опрацювання, повинні мати певну відмітку, що запобігає можливості їх повторного використання: при ручному опрацюванні - дату запису в обліковий реєстр, а при опрацюванні на обчислювальній машині - відтиск штампу оператора, відповідального за їх опрацювання.

+Перенесення інформації з первинних документів в облікові реєстри повинно здійснюватися в міру їх надходження до місця опрацювання (у бухгалтерію або на обчислювальні установки), але не пізніше строку, який забезпечує своєчасне нарахування заробітної плати, складання декларацій, розрахунків, бухгалтерської і статистичної звітності. Відповідальність за правильність реєстрації інформації в облікових реєстрах несуть особи, що склали і підписали їх.

5. Організація документообігу.

Документооборотом називається рух документів в процесі їх оперативного використання і бухгалтерського опрацювання з моменту складання або одержання від інших підприємств і організацій до передачі на зберігання в архів після запису в облікові реєстри.

Правильна організація бухгалтерського обліку вимагає складання плану документообороту, який повинен визначати порядок оформлення документів, надходження їх до бухгалтерії, опрацювання, використання для записів в облікові реєстри та передачі до архіву. Для забезпечення рівномірного руху документів без затримок і накопичення на окремих місцях по кожному виду документів розробляють графік документообороту, в якому передбачається послідовність проходження документів, робота, що виконується кожною ланкою, вказуються конкретні виконавці, відповідальні за дотримання встановленого порядку і строків оформлення та опрацювання документів.

Кожному виконавцю видається виписка з графіка, в якій наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, строки їх подання і підрозділи підприємства, в які передаються ці документи.

Документооборот і графік документообороту на кожному підприємстві розробляється головним бухгалтером і затверджується керівником.

6. Організація зберігання документів.

Первинні документи, що пройшли опрацювання, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву під відповідальність головного бухгалтера або назначеної ним особи. Організація правильного зберігання документів має велике значення.

Для цього первинні документи звітного місяця, що відносяться до відповідного облікового регістру, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються і супроводжуються відповідною довідкою для архіву.

Архіви розрізняють поточні і постійні. *Поточний архів* організовується безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів звітного року, оскільки облікові працівники вимушені часто звертатися до нього для одержання різних довідок.

Постійний архів розміщується у спеціально обладнаному приміщенні і призначений для зберігання не тільки бухгалтерських документів і звітності, а й справ інших підрозділів і служб підприємства.

Документи з поточного архіву в постійний передаються після закінчення звітного року. Справи бухгалтерського обліку видаються з архіву тільки за дозволом головного бухгалтера. В окремих випадках за рішенням відповідних органів (судово-слідчих, ревізійних, податкових органів) і з дозволу керівника підприємства з бухгалтерського архіву можуть видаватися (вилучатися) окремі документи і навіть справи. У цьому випадку замість вилученого документа в папку вкладають його копію. Вилучення документів оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку посадовій особі, що відповідає за архів.

Після закінчення встановлених строків документи, що мають особливо важливе значення, передаються на зберігання місцевому архіву, а інші документи за погодженням з Головним архівним управлінням підлягають знищенню або здаються у макулатуру, про що спеціальною комісією складається акт і робляться відповідні відмітки в архівній книзі.

7. Інвентаризація як складова частина методу бухгалтерського обліку.

Первинна документація не завжди може охопити всі господарські явища в момент їх здійснення (природні витрати, викликані усушкою, утрускою, використанням при зберіганні, транспортуванні, відпуску, стихійні лиха, невідповідність фактичних даних обліку через помилки, розкрадання, псування, зловживання тощо). У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність у такому

способі, який би забезпечив можливість взяти на облік перераховані явища і процеси. Це досягається за допомогою інвентаризації.

Отже, *інвентаризація* – це спосіб перевірки відповідності об'єктів обліку в натурі даним бухгалтерського обліку і підтвердження правильності та достовірності бухгалтерського обліку та звітності.

Проводиться інвентаризація шляхом перевірки в натурі наявності майна (господарських засобів) підприємства через описування, перерахунок, зважування, вимір і оцінку їх залишків і порівняння одержаних результатів з даними бухгалтерського обліку. Це дозволяє встановити розбіжність між даними обліку і фактичною наявністю засобів, тобто надлишки або нестачі, які оформляють відповідними документами і відображають в обліку.

Слід розрізняти інвентаризацію як елемент методу бухгалтерського обліку і як технічний прийом (техніку) її проведення. Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності господарських засобів, зокрема матеріальних цінностей в натурі;
- встановлення надлишку або нестачі цінностей і їх регулювання та відображення в обліку;
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які втратили свою первісну якість, застаріли і не використовуються;
- перевірка дотримання умов і порядку зберігання господарських засобів;
- перевірка достовірності і реальності вартості зарахованих на баланс активів і пасивів підприємства.

Інвентаризації підлягають основні засоби, нематеріальні активи, товарно-матеріальні цінності, грошові кошти і документи та розрахунки.

За повнотою охоплення перевіркою засобів, коштів і розрахунків інвентаризацію поділяють на повну і часткову.

Повна інвентаризація передбачає суцільну перевірку всіх засобів та джерел підприємства. Повна інвентаризація дає широку інформацію, проте не завжди доцільна через свою трудомісткість.

Часткова інвентаризація охоплює визначену частину засобів і джерел, наприклад, наявність грошей у касі, готової продукції на складі, незавершеного виробництва тощо.

Залежно від характеру поділяють інвентаризацію на планову і позапланову (раптову).

Планова інвентаризація здійснюється за раніше складеним планом відповідно до розробленого і затвердженого графіка її проведення (наприклад, перед складанням річного звіту).

Позапланова інвентаризація проводиться за розпорядженням керівника підприємства, за вимогою слідчих або контролюючих органів, ревізії і при зміні матеріально-відповідальних осіб. Найбільш ефективними є раптові часткові інвентаризації, оскільки вони підвищують відповідальність матеріально-відповідальних осіб у своєчасному оприбуткуванні і списанні матеріальних цінностей, правильності їх зберігання, запобігають зловживанням.

Відповідно до цих нормативних актів об'єкти і строки проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли їх проведення є обов'язковим, а саме:

- перед складанням річної фінансової звітності;
- при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство;
- зміни матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів;
- пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;
- ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

8. Порядок проведення і оформлення інвентаризації.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах наказом керівника створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера, матеріально відповідальних осіб. Очолює комісію керівник підприємства або його заступник. На підприємствах з великим обсягом інвентаризаційних робіт та розгалуженою структурою можуть створюватися за наказом керівника робочі інвентаризаційні комісії, які проводять інвентаризацію безпосередньо у місцях зберігання та виробництва матеріальних цінностей і у структурних підрозділах підприємства.

Інвентаризація проводиться, як правило, на перше число місяця, що полегшує наступне порівняння її результатів з показниками обліку. До початку інвентаризації матеріально відповідальні особи проводять певну роботу щодо відображення всіх первинних документів з вибуття і оприбуткування цінностей та коштів в книгах і реєстрах.

У процесі інвентаризації, що відбувається шляхом підрахунку, зважування, обміру, визначають фактичну наявність об'єктів інвентаризації, дані про які записують в інвентаризаційному описі, який підписують усі члени комісії. При проведенні інвентаризації неодмінно повинна бути присутня матеріально відповідальна особа. Вона дає розписку, що всі документи, які підтверджують оприбуткування і видачу матеріальних цінностей, здано до бухгалтерії. На час проведення інвентаризації діяльність підрозділу (комори, складу, сховища), як правило, припиняється. Інвентаризаційні описи складають у декількох примірниках, з них один передають матеріально-відповідальній особі, при цьому матеріально відповідальна особа на кожному примірнику інвентаризаційного опису ставить свій підпис про матеріальну відповідальність за перелічені в описі цінності. Дані інвентаризаційних описів порівнюють з даними бухгалтерського обліку і складають інвентаризаційно-порівняльні відомості, де визначають результат інвентаризації. Внаслідок такого порівняння і встановлюють відповідність або невідповідність облікових і фактичних даних, тобто:

а) фактичний і бухгалтерський запис збігаються;

- б) фактичний залишок менший від облікового – нестача;
- в) фактичний залишок більший від облікового – надлишок.

Матеріально відповідальні особи повинні дати інвентаризаційній комісії письмові пояснення щодо причин утворення нестач чи надлишків. Свої висновки і пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє протоколом і подає на затвердження керівнику підприємства, який у п'яти денний термін розглядає і затверджує протокол. Затвержені результати інвентаризації відображають у бухгалтерському обліку в тому місяці, в якому закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року

9. Виявлення результатів інвентаризації і відображення їх в обліку.

Результати інвентаризації відображають в обліку в такому порядку:

- надлишки основних засобів, товарів і матеріалів, цінних паперів, коштів, іншого майна підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно до доходів діяльності або збільшення фінансування;
- нестачу цінностей у межах затверджених норм природного убутку списують за рішенням керівника підприємства на валові витрати або на зменшення фінансування;
- понаднормові нестачі цінностей, а також втрати від псування цінностей відносять на винних осіб за розрахованою сумою відшкодування;
- понаднормові витрати і нестачі матеріальних цінностей та готової продукції, якщо винних не встановлено, зараховують на збитки або зменшення фінансування.

Таким чином, інвентаризація є важливою складовою бухгалтерської методології, оскільки формує облікову інформацію, яка належним чином буде опрацьована і представлена у звітності підприємства внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття управлінських рішень. Акт інвентаризації обов'язково вивчається ревізорами під час проведення перевірки господарської діяльності підприємства, в судовій практиці він є документом справи і використовується експертом-бухгалтером для надання висновку по справі.

Одним із важливих засобів боротьби за дотримання економії, за покращення всіх сторін фінансово-господарської діяльності є інвентаризація як спосіб фактичного контролю стану грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей. Бухгалтерський облік може бути ефективним тільки тоді, коли він правильно відображає господарські операції за документами та записами в регістрах бухгалтерського обліку, відповідає фактичному стану засобів і їх джерел. Але якщо виникають сумніви в правильності ведення бухгалтерського обліку, то призначають документальну ревізію або інвентаризацію. Це відбувається у випадках, коли мають місце зловживання або помилки при прийманні чи відпуску товарно-матеріальних цінностей, помилки в облікових записах тощо.

Інвентаризація може проводитися в процесі документальної ревізії, але частіше вона є самостійним способом наступного фактичного контролю. Так, наприклад, раптова перевірка готівки в касі, раптові інвентаризації на виробництві підприємств громадського харчування, в магазинах тощо. Основна

мета як повної, так і часткової інвентаризації, – забезпечення реальності облікових даних.

Робота з проведення інвентаризацій складається з таких етапів: підготовка до проведення інвентаризації; визначення, підрахунок і фіксація матеріальних засобів в натурі (шляхом складання спеціальних інвентаризаційних описів) – ця частина інвентаризації називається «зняття залишків»; оцінка виявлених, підрахованих та зафіксованих засобів за їх вартістю, а також визначення зміненої вартості у зв'язку з погіршенням якості окремих видів товарно-матеріальних засобів або їх переоцінкою; визначення розбіжностей між виявленими залишками в натурі та залишками за даними бухгалтерського обліку і встановлення причин цих розбіжностей. Розподіл на етапи умовний, оскільки інвентаризація є цілісною та цілеспрямованою дією.

Інвентаризація проводиться за визначеними правилами. Вона повинна бути несподіваною, проводиться комісією, що призначається керівником підприємства (якщо вона проводиться під час ревізії, до складу комісії обов'язково включаться і ревізор), причому присутність матеріально-відповідальної особи обов'язкова. Якщо ці особи за певних обставин не можуть взяти участь в інвентаризації або ухиляються від участі в ній, то до складу інвентаризаційної комісії включають представника органів влади, що наділені відповідними повноваженнями. При колективній матеріальній відповідальності достатньо присутності однієї особи такого колективу (якщо інші особи не наполягають на своїй присутності). Якщо матеріально відповідальна особа спочатку була присутня при інвентаризації, але потім, через певні причини, перестала в ній брати участь, то до складу інвентаризаційної комісії включають представника органів влади і інвентаризація проводиться спочатку (про це робиться позначка в акті інвентаризації).

Перед початком інвентаризації перевіряються вимірювальні прилади і матеріально відповідальна особа повинна дати розписку про те, що вона здала до бухгалтерії або надала інвентаризаційній комісії всі документи по операціях з матеріальними цінностями, що інвентаризуються.

Всі цінності, що перевіряються, підлягають перерахунку, зважуванню і виміру в натурі. Забороняється записувати до інвентаризаційного опису «облікові залишки» з даних бухгалтерського обліку, записів комірника та, так званих, «амбарних книг». Якщо цінності, що перевіряються, знаходяться у різних сховищах, то ці сховища, крім тих, в яких на даний момент проводиться інвентаризація, повинні бути закриті і опломбовані. Під час перерви в роботі інвентаризаційної комісії ключі від місць зберігання цінностей повинні знаходитись у матеріально відповідальної особи, а печатка або пломбатор – у голови інвентаризаційної комісії або у ревізора (якщо він бере участь у проведенні інвентаризації). Такий порядок виключає можливість проникнення до сховища матеріально-відповідальної особи без контролюючого її, голови інвентаризаційної комісії або ревізора. На період інвентаризації всі операції з приймання та відпуску цінностей припиняються. Цінності, що надійшли під час інвентаризації, мають знаходитись в окремому приміщенні і до інвентаризаційного опису не включаються, а оприбутковуються після інвентаризації. Для забезпечення нормальної роботи підприємства до початку інвентаризації у виробництво відпускають таку

кількість виробничих запасів, яка б могла йому забезпечити нормальну роботу на весь період інвентаризації.

Для порівняння фактичних залишків товарно-матеріальних цінностей із залишками, що обліковуються на рахунках бухгалтерського обліку, складається інвентаризаційно-порівняльна відомість. На підставі цієї відомості встановлюються надлишки чи нестачі матеріальних цінностей.

Для визначення остаточних результатів проводиться залік пересортиці товарно-матеріальних цінностей, встановлюється підсумкова різниця і природний убуток. Після зарахування нестач і надлишків у результаті пересортиці, списання за нормами природного убутку визначається остаточний результат інвентаризації.

Всі найменування і види товарно-матеріальних цінностей, що підлягають перевірці, повинні бути повністю відображені в акті інвентаризації. По закінченні інвентаризації матеріально відповідальна особа розписується про те, що вона пред'явила для перевірки всі цінності, що інвентаризація проведена правильно і претензій до інвентаризаційної комісії нема.

До акта інвентаризації і інвентаризаційно-порівняльної відомості повинні бути додані: пояснення матеріально відповідальних осіб про причини виникнення нестач чи надлишків, висновок інвентаризаційної комісії за сутністю цих пояснень, рішення керівника організації за результатами інвентаризації. Недотримання перелічених вимог часто приводить до приховування нестач, крадіжок та зловживань.

Таким чином, інвентаризація є однією з важливіших умов перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку і разом з тим є засобом контролю за збереженням власності.

Тема 5. Вартісне вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку: оцінка і калькулювання

1. Оцінка як елементи методу бухгалтерського обліку.
2. Калькуляція.

1. Оцінка як елементи методу бухгалтерського обліку

Важливою умовою успішного управління виробництвом є наявність достовірної, доречної, доступної та повної інформації про кількісні та якісні показники діяльності підприємства.

Кількісними вважаються показники загальних параметрів діяльності підприємства, до яких належать дані про кількість валової та товарної продукції, наявність та потужність техніки, забезпеченість трудовими ресурсами, тобто в сукупності кількісні показники характеризують виробничий потенціал підприємства.

Якісні показники – це показники економічної діяльності підприємства, показники використання ним свого економічного потенціалу.

До таких показників належать сума одержаного прибутку, рівень рентабельності, рівень продуктивності праці, собівартість продукції.

Узагальнення різних за економічним змістом об'єктів обліку, їх порівняння та визначення показників ефективності господарської діяльності неможливе без їх вартісного вимірювання.

Одним із принципів підготовки фінансової звітності є принцип *єдиного грошового вимірника*, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій оцінці, тобто вона повинна відповідати двом основним вимогам: бути реальною і одноманітною. Грошова оцінка виражає суть бухгалтерського обліку.

Оцінка - це спосіб вартісного вимірювання активів підприємства. Без грошової оцінки неможливе одержання зведеної та результатної інформації.

У фінансових звітах використовують кілька видів оцінки.

Первісна вартість – це історична (фактична) собівартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених, витрачених для придбання (створення) необоротних активів. До складу первісної вартості включають вартість покупки, витрати на доставку, установку, монтаж основних засобів, суми ввізного мита, реєстраційні збори, суми непрямих податків, сплачені у зв'язку з придбанням об'єкта, які не відшкодовуються підприємству.

В процесі експлуатації основні засоби зношуються, до підсумку балансу вони включаються за залишковою вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою зносу.

Основні засоби можуть переоцінюватись у встановленому порядку і тоді вони будуть враховуватись за переоціненою вартістю.

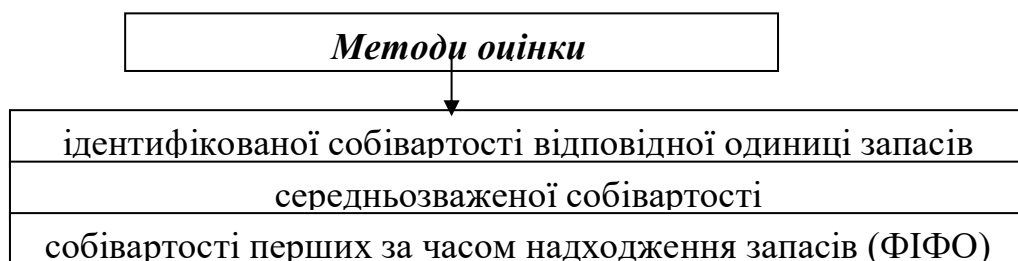
Поточна собівартість – активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка може бути сплачена при придбанні такого або подібного активу на поточний момент.

Запаси підприємства відображаються у звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації запасів – це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва чи реалізацію. При здійсненні обмінних операцій активи оцінюються за справедливою вартістю. Це вартість, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язань в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Поточні зобов'язання, що виникають у більшості підприємств, відображаються в балансі за сумою погашення, тобто за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку слід сплатити для погашення зобов'язання на поточний момент.

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



нормативних затрат
ціни продажу

2. Калькуляція

Одним із найважливіших показників економічної ефективності виробництва є собівартість виробленої продукції чи виконаних робіт. Вона показує суму витрат на виробництво того чи іншого виду продукції. Собівартість є об'єктом обліку та планування. Розрізняють такі види собівартості: планову, фактичну, провізорну, виробничу, повну, галузеву тощо.

Калькуляція – це науково обґрунтована система обчислення собівартості продукції, виконаних робіт, послуг, матеріальних цінностей та основних засобів за елементами витрат. Для проведення калькуляції слід обліковувати всі витрати на виготовлення продукції, а також кількість продукції, що пов'язана з цими витратами. Шляхом ділення суми витрат на кількість продукції визначають собівартість її одиниці.

Калькулювання – це процес визначення собівартості певного об'єкта витрат.

Інформація про собівартість об'єктів витрат дає змогу визначити:

- яку ціну на виріб або послугу слід встановити;
- який процес є найбільш економічним;
- який підрозділ використовує ресурси найефективніше;
- який замовник забезпечує найбільший внесок у прибуток компанії тощо.

Система обліку, що забезпечує калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат називається *системою виробничого обліку*. Для визначення фактичної собівартості продукції, робіт і послуг необхідно мати загальний підсумок витрат, які відносять на той чи інший калькуляційний об'єкт.

Оцінка і калькуляція тісно пов'язані між собою. Ціна – грошовий вираз вартості, Основою ціни є виробнича собівартість.

Ціна використовується для здійснення калькуляції, а калькуляція – для визначення нової ціни. Оцінка і калькуляція є елементами методу бухгалтерського обліку, які забезпечують вартісне вимірювання господарських засобів, їх джерел та господарських процесів і результатів.

Тема 6. Облікова реєстрація та узагальнення даних бухгалтерського обліку.

1. Облікові реєстри їх призначення і класифікація.
2. Виправлення помилок в облікових реєстрах.
3. Форми ведення бухгалтерського обліку.

1. Облікові реєстри їх призначення і класифікація.

Господарські операції, що відбуваються на підприємстві чи в установі, повинні бути документально оформлені. Зафіксована в первинних документах

інформація підлягає групуванню і накопиченню за об'єктами бухгалтерського обліку. Для такого групування застосовують облікові реєстри.

Облікові реєстри – це таблиці різної форми, призначені для хронологічного і систематичного відображення облікової інформації.

На їх основі визначають результати діяльності підприємства та складають фінансову звітність. Всі облікові реєстри класифікуються за: зовнішнім виглядом; характером записів; обсягом змісту, формою.

За структурою облікові реєстри поділяються на книги, картки, аркуші, журнали.

У бухгалтерських книгах листки, до початку в них записів нумерують, у кінці книги вказують кількість листків чи сторінок за підписом головного бухгалтера, а касову книгу ще й прощуровують.

Книга, як і інші бухгалтерські реєстри та документи, повинна бути підписана, вказано місце та рік її ведення, шифри рахунків за якими ведуть записи в даному реєстрі.

Поряд з книгами застосовують також *картки*, які виготовляють з цупкого паперу стандартних розмірів і зберігають у картотеках. До таких облікових реєстрів належать: картка складського обліку, інвентарна картка основних засобів, картка обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами. У картотеках картки групують в певному порядку.

Аркуші є різновидом облікових реєстрів, вони виготовляються із звичайного паперу, підшиваються і зберігаються в папках. До таких реєстрів належать відомості, реєстри, журнали-ордери.

За характером записів, тобто за призначенням реєстри обліку поділяють на хронологічні, систематичні та комбіновані.

Хронологічними називаються такі облікові реєстри в яких у календарній послідовності реєструють господарські операції, служать такі реєстри для контролю за збереженням чи видачею документів. Прикладом може слугувати Журнал реєстрації виданих довіреностей.

Систематичні облікові реєстри використовують для систематизації однорідних господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Як приклад можна назвати картку складського обліку матеріалів, де протягом певного облікового періоду проводять однорідні записи.

Комбіновані облікові реєстри застосовують для одночасного запису операцій у хронологічній та систематичній послідовності. До них належать журнали-ордери, відомості, що доповнюють записи в журналах-ордерах, Головна книга.

За змістом облікової інформації реєстри поділяються на реєстри синтетичного, аналітичного та комплексного обліку.

Реєстри синтетичного обліку призначені для записів господарських операцій у вартісному виразі із зазначенням дати, суми і номера бухгалтерського запису. Прикладами синтетичних реєстрів є журнали-ордери, Головна книга.

Реєстри аналітичного обліку служать для відображення господарських операцій на аналітичних рахунках, де використовуються грошові та натуральні

вимірники. У таких реєстрах присутній також текст, у якому розкривають зміст операції. До них належать особові рахунки робітників і службовців, книги обліку продукції і матеріалів тощо.

Комплексні реєстри містять в собі інформацію, що відображається одночасно на аналітичних та синтетичних рахунках.

Прикладом комплексних реєстрів є журнал-ордер б, у якому ведуть облік розрахунків з постачальниками та підрядчиками протягом місяця. У даному реєстрі вказують організацію - постачальника, рахунок на який оприбутковують одержані матеріальні цінності, тут же відображають й оплату за ці цінності.

За способом графлення реєстри поділяються на кількісні, кількісно-сумові, сумові, багатографні й шахові.

Кожна із цих форм має свої переваги й недоліки, вони можуть дублювати одна одну й тому на кожному підприємстві обирають форми, найзручніші у користуванні.

2.Виправлення помилок в облікових реєстрах.

Виправлення помилок у первинних документах та облікових реєстрах. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку б "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" (затверджено наказом Міністерства фінансів України № 137 від 28 травня 1999 р., зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 392/3685 від 21.06.99 р.)

При заповненні облікових реєстрів можливі помилки. Помилки виникають з різних причин: внаслідок втоми, недбалості працівника, несправності облікового пристрою або комп'ютера. Однак у тексті та цифрових даних первинних документів, облікових реєстрів і звітів підчищення й необумовлені виправлення не дозволяються. А в документах, якими оформлено касові, банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускаються, документ оформляють заново.

Помилки можуть бути локальні — перекручування інформації тільки в одному обліковому реєстрі (наприклад, неправильно поставлена дата) і транзитні — помилка автоматично проходить через декілька облікових реєстрів, наприклад, перекручування запису будь-якої суми в журналі реєстрації операцій веде до помилок на рахунках, в оборотній відомості й балансі.

Найчастіше помилки трапляються в тексті операцій, тоді вони призводять до неправильної кореспонденції рахунків — бухгалтерської проводки.

Помилки часто трапляються при записах сум. Записавши суму в дебет одного рахунка, бухгалтер забуває записати її в кредит другого рахунка і навпаки. Інколи, записавши суму до журналу, він забуває рознести її за бухгалтерськими рахунками. Інколи, записавши суму в реєстри синтетичного обліку, бухгалтер забуває про аналітичний облік.

Цю групу помилок можна легко проконтролювати шляхом правильного ведення методу подвійного запису.

Усі допущені помилки необхідно своєчасно виявити та належним чином виправити. Якщо в результаті перевірки виявлено помилку, то необхідно з'ясувати

величину помилки, її місце (за дебетом чи кредитом відповідного рахунка), встановити об'єкти, де помилки є найбільш імовірними, порівняти дані взаємозв'язаних реєстрів. Надійним, але досить громіздким способом виявлення помилок, є спосіб пунктування, коли суцільно або вибірково перевіряють записи, позначаючи перевірені суми певним чином.

Порядок виправлення помилок залежить від їхнього характеру і часу виявлення. Чинним *Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. №88*, передбачено виправлення помилок такими способами: коректурним, "червоним сторно" і додаткових записів. Кожен із цих способів використовують для виправлення певного виду помилок.

Коректурний спосіб виправлення помилок полягає в тому, що неправильний запис закреслюється однією рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильну суму або текст. Виправлення помилки має бути застережено надписом "Виправлено" і підтверджене підписом у документі — особи, що підписала документ, в обліковому реєстрі — особи, що зробила виправлення із зазначенням дати. Цей спосіб може застосовуватися тоді, коли ще не складено бухгалтерські проводки і звіти, тобто це в основному арифметичні помилки й описки.

Спосіб "червоне сторно" полягає в тому, що неправильний бухгалтерський запис роблять повторно в тій самій кореспонденції рахунків, що і помилковий запис, але червоним кольором, що означає від'ємні числа. У цьому випадку суми, записані червоним чорнилом, віднімаються (анулюються). Одночасно звичайним чорнилом роблять другий запис із зазначенням правильної кореспонденції рахунків і суми. У результаті одержують правильне відображення операції в обліку. При комп'ютерній обробці даних суму "червоного сторно" беруть у дужки або рамку.

Виправлення помилок способом "червоного сторно" супроводжують спеціальним документом бухгалтерського оформлення — довідкою, в якій робиться посилання на номер і дату помилкового запису, що підлягає виправленню, а також документа, який став підставою такого виправлення. У практиці облікової роботи даний спосіб використовують у випадках коли допущено помилку в кореспонденції рахунків, записана операція повністю не відбулася, відображена в реєстрах сума господарської операції більша, ніж фактичний розмір її виконання.

Так, за документом на склад надійшли товарно-матеріальні цінності (малоцінні та швидкозношувані предмети) на суму 10 000 грн, які помилково було відображено як виробничі запаси. У бухгалтерському обліку було зроблено таку кореспонденцію рахунків:

Д-т 20 "Виробничі запаси"

К-т 63 "Розрахунки з постачальниками

і підрядниками" 10 000 грн

Для виправлення помилкового запису неправильний запис спочатку "сторнують", тобто записують червоним чорнилом (або в дужках, рамці).

Д-т 20 "Виробничі запаси"

К-т 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" 10 000 грн

Пізніше роблять правильний запис:

Д-т 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"

К-т 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" 10 000 грн

Отже, з прикладу видно, що перший помилковий запис було анульовано другим виправним записом за тією ж кореспонденцією і сумою, але червоним кольором. Третій запис відображає операцію правильно. При визначенні підсумків (оборотів) буде враховуватися тільки третій запис. У випадку, коли запис на рахунках зроблено в правильній кореспонденції, але в перебільшеній сумі, також можна застосувати спосіб "червоного сторно". Тоді на суму різниці між неправильною (перебільшеною) величиною і правильною сумою роблять часткове сторно. Цей прийом широко використовують для коригування планових показників до рівня фактичних при перевищенні планових показників над фактичними, зокрема при калькулюванні готової продукції і визначенні її фактичного обсягу.

Спосіб додаткових записів застосовують у тих випадках, коли бухгалтерську кореспонденцію рахунків складено правильно, але в меншій сумі, ніж фактично виконана господарська операція. Для виправлення такої помилки необхідно додатково провести дану операцію на різницю між правильною і помилковою (проведеною) величиною.

Так, на підставі накладної для потреб виробництва відпущено зі складу цементу на суму 12 000 грн. При цьому було зроблено бухгалтерську проводку:

Д-т 23 "Виробництво"

К-т 20 "Виробничі запаси" 12 000 грн

Пізніше було виявлено, що відпущений цемент М-500 оцінено за вартістю цементу М-400. Справжня його вартість становила 16 000 грн. Отже, допущено помилку на суму 4000 грн (16 000 - 12 000). На підставі довідки бухгалтерії з поясненням і розрахунком різниці вартості роблять додатковий запис, а саме:

Д-т 23 "Виробництво"

К-т 20 "Виробничі запаси" 4 000 грн

Отже, підсумок обох записів правильно відображає здійснену операцію — вартість фактично витраченого матеріалу у виробництві.

Додаткові записи використовують при коригуванні планових показників (незавершеного виробництва, собівартості виготовленої і реалізованої продукції тощо) до рівня її фактичного значення, коли фактичні показники перевищують планові.

Кожен із розглянутих способів виправлення помилок забезпечує правильне відображення економічної сутності господарських операцій, сприяє здійсненню контролю й отриманню достовірної облікової інформації для потреб управління.

3. Форми ведення бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік ведеться на різних методологічних засадах з використанням різноманітних технічних засобів і прийомів.

Системою бухгалтерського обліку вважають оснований на певних економічних принципах порядок здійснення всієї облікової роботи.

Найбільш відомі дві системи обліку : проста й подвійна.

Просту систему обліку можуть використовувати підприємства малого бізнесу та селянські (фермерські) господарства.

Подвійна система обліку базується на подвійній реєстрації всіх господарських операцій підприємства та виявленні фінансових результатів його діяльності безпосередньо в системі рахунків.

Під *формою* обліку розуміють відмінний від інших порядок збору, перевірки, узагальнення і використання облікової інформації.

В Україні застосовують такі форми бухгалтерського обліку :

Меморіально-ордерну

Журнально-ордерну

Комп'ютерну

Форми бухгалтерського обліку різняться одна від одної:

- способом збору й початкової облікової обробки економічної інформації;
- кількістю, формами, змістом і зовнішнім виглядом облікових реєстрів;
- послідовністю та способами проведення записів в облікові реєстри;
- взаємозв'язком реєстрів хронологічного, систематичного, синтетичного й аналітичного обліку;
- способами узагальнення, звіряння і використання записів у облікових реєстрах.

Меморіально-ордерна форма обліку передбачає відображення господарських операцій, зафіксованих у первинних документах, кореспонденцією рахунків бухгалтерського обліку в меморіальних ордерах, які потім групуються у контрольні відомості, що використовуються як Головна книга. Аналітичний облік ведеться у відомостях, картках, а синтетичний за допомогою меморіальних ордерів.

У меморіальному ордері записують зміст операції або роблять посилання на первинний документ, вказують кореспонденцію рахунків та суму господарської операції. Кожний меморіальний ордер підлягає реєстрації у журналі, який є різновидом хронологічного реєстру.

Найбільш популярною з ручних форм у даний час є журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку.

Після прийняття Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” галузеві міністерства розробили цілий ряд форм облікових реєстрів, що застосовуються на підприємствах. У журнали-ордери, що побудовані за кредитовою ознакою, з первинних документів записуються господарські операції. Для деталізації обліку та зручності його ведення до окремих журналів-ордерів застосовуються відомості аналітичного обліку. У журналах-ордерах дані по окремих бухгалтерських рахунках згруповані, але для рахунків, на яких здійснюється значна кількість операцій на кожному підприємстві, виділено окремі журнали-ордери. Наприклад, для рахунків “Готівка”, “Рахунки в банках,” “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками” передбачено окремі бухгалтерські реєстри журнально-ордерної форми, що застосовується на підприємствах АПК. Малі

підприємства часто використовують іншу журнально-ордерну форму обліку, де всі грошові кошти, наприклад, облічуються в одному журналі-ордері.

Дані в журнали-ордери переносять безпосередньо з первинних документів або з допоміжних відомостей, складених на підставі первинних документів.

У журналах-ордерах, як правило, здійснюють синтетичний облік, але для рахунку “Розрахунки з підзвітними особами”, який є субрахунком до синтетичного “Розрахунки з іншими дебіторами” передбачено окремий журнал-ордер, де здійснюється одночасно й аналітичний облік.

У кінці місяця за кожним журналом-ордером виводять підсумки, які потім переносять у Головну книгу. За даними Головної книги складають бухгалтерську звітність.

Журнально-ордерна форма обліку ґрунтується на таких основних принципах :

- журнали-ордери відкриваються кожного місяця;
- записи в журнали-ордери здійснюються у порядку реєстрації операцій за кредитом рахунку в кореспонденції з рахунком що дебетується;
- в єдиній системі записів суміщається синтетичний та аналітичний облік;
- застосування об'єднаних журналів-ордерів для рахунків, обліково-та економічно пов'язаних між собою;
- застосування реєстрів із заздалегідь визначеною типовою кореспонденцією рахунків.

Підприємствам малого бізнесу надано право не лише складати звітність за спрощеною формою, а й вести облік за спрощеною формою обліку. Підприємства мають право самостійно обирати форму бухгалтерського обліку із затверджених відповідними органами, виходячи з потреб свого виробництва й управління, чисельності працівників.

Спрощена форма обліку може застосовуватись за:

- простою формою (без використання бухгалтерських реєстрів);
- з використанням бухгалтерських реєстрів.

Реєстрація всіх господарських операцій на підприємствах малого бізнесу здійснюється в Книзі обліку господарських операцій, яка містить всі рахунки бухгалтерського обліку, що застосовують малі підприємства. Дана Книга повинна бути пронумерована та прошнурована.

Автоматизована форма бухгалтерського обліку ґрунтується на комплексному використанні швидкодіючих ЕОМ, які забезпечують автоматизований процес збирання, реєстрації і обробки облікової інформації, необхідної для контролю і управління. Порядок опрацювання первинної документації на ЕОМ визначається системою програмного забезпечення, яка керує цим процесом.

Первинна інформація по господарських операціях вводиться в комп'ютерну систему бухгалтером або програмістом, який веде діалог, виправляє помилки, опрацьовує за допомогою комп'ютера інформацію та друкує відповідні машинограми.

Комп'ютерна система бухгалтерського обліку характеризується повною автоматизацією обробки і систематизації облікової інформації. При цьому будь-які дані можуть відобразитися у обліку відразу після їх введення в інформаційну базу

даних. Узагальнення даних у синтетичному та аналітичному обліку здійснюється одночасно на підставі однієї і тієї ж інформації.

У комп'ютерній системі бухгалтерського обліку забезпечується обмежений доступ як до первинної так і до систематизованої інформації шляхом введення паролів секретності, перевірки повноважень на доступ до інформації, виявлення і недопущення несанкціонованого доступу до інформації, що зберігається на машинних носіях.

ЗМІСТОВА ЧАСТИНА 2. ОБЛІК ПРОЦЕСІВ ТА ЇХ УЗАГАЛЬНЕННЯ

Тема 7. Облік процесу створення підприємства, формування та зміни власного капіталу

1. Процес створення підприємства.
2. Формування та внески до статутного капіталу.

1. Процес створення підприємства.

Створення та діяльність підприємств на сьогодні регламентується нормами ЦКУ, ГКУ та Закону про держреєстрацію, згідно яких установлені такі етапи створення:

I. Визначення складу учасників (засновників) юр. особи, напрямки діяльності, розмір та склад статутного капіталу, розміри часток засновників у статутному капіталі, місцезнаходження (адресу) юр. особи, склад і компетенцію органів управління, посаду директора, назва юридичної особи.

II. Підготовка установчих документів. Згідно Закону про господарські товариства, установчими документами є:

— для акціонерного товариства, товариства з обмеженою й товариства з додатковою відповідальністю — статут; (рішення щодо затвердження статуту акціонерного товариства буде прийнятим, якщо за нього проголосували всі засновники товариства (ч. 3 ст. 10 Закону про АТ).

— для повного й командитного товариств — засновницький договір.

Для кооперативів та приватного підприємства установчим документом буде статут (ч. 1 ст. 164 ЦКХ ч. 3 ст. 95 ГКХ ст. 8 Закону про кооперацію, ст. 7 Закону про сільгоспкооперацію).

У статуті чи засновницькому договорі господарського товариства наводиться інформація про:

- вид товариства;
- цілі його діяльності;
- місцезнаходження;
- склад засновників (учасників);
- розмір і порядок утворення статутного капіталу та інших фондів;
- положення щодо органів управління і контролю, їх компетенції, порядку прийняття ними рішень;
- порядок вступу до відповідного товариства та виходу з нього;

- порядок внесення змін до установчих документів тощо.

III. Проведення зборів.

У разі створення приватного підприємства одним засновником документ про створення може викладатися у формі рішення, а створюючи ТОВ (навіть одним учасником), рішення про створення зазвичай оформлюють протоколом установчих зборів учасників. Рішення чи протокол про створення юридичної особи не є установчими документами ТОВ чи ПП.

Рішення (протокол) про створення підприємства, як правило, містять такі відомості:

- найменування юр. особи, яку створюють;
- дані про засновників (ПІБ, паспортні дані, ідентифікаційний номер, місце проживання);
- рішення створити відповідну юр. особу;
- рішення затвердити розмір статутного капіталу, форму та розмір вкладів засновників;
- рішення щодо вибору директора (ПІБ, паспортні дані, ідентифікаційний номер, місце проживання);
- рішення щодо затвердження статуту;
- дані про місце та дату складання документа;
- підписи засновників (їхніх законних представників).

Після проведення установчих зборів та затвердження установчих документів засновникам необхідно мати: два примірники (оригінали) статуту створеної юр. особи та два примірники рішення (протоколу) про створення юр. особи. Вони знадобляться для подальшої держреєстрації підприємства. Послідовність здійснення реєстрації підприємства (суб'єкта господарювання):

1. З 01.07.04 р. усі суб'єкти господарювання реєструє держреєстратор шляхом внесення запису до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

2. Облік в органах статистики, який видає довідку ЄДРПОУ. (Видавати довідку ЄДРПОУ уповноважений не лише орган статистики за місцем знаходження підприємства, а навіть головне управління статистики у відповідному обласному центрі)

3. Облік в податкових органах (підприємство обирає систему оподаткування: спрощена чи загальна).

4. Облік у ПФУ (На підставі наданої інформації щодо класу професійного ризику орган ПФУ формує повідомлення про взяття на облік платника ЄСВ, у якому зазначає клас професійного ризику й ставку з метою нарахування внесків, порядок подання звітності й строки сплати збору).

2. Формування та внески до статутного капіталу.

У бухгалтерському обліку розмежовуються поняття власного та залученого капіталу.

Власний капітал – це власні джерела фінансування підприємства, які без визначення терміну повернення внесені його засновниками (учасниками) або

залишені ними на підприємстві із чистого прибутку. До них відносять власні засоби, грошові кошти тощо.

Залучений капітал — кошти, які залучаються для фінансування, розвитку підприємства на поворотній основі. Основними видами залученого капіталу: банківський кредит, фінансовий лізинг, бюджетні кошти; засоби отримані під заставу тощо. тощо.

Створюється підприємство з метою отримання прибутку, і реалізувати цю мету воно може лише за умови збереження свого капіталу.

На етапі, коли підприємство ще не має зовнішньої заборгованості, облікова формула капіталу:

$$A = K$$

З використанням залучених коштів власний капітал визначається як різниця між вартістю його майна і борговими зобов'язаннями:

$$K = A - Z$$

Структура Власного капіталу наведена рис. 1.

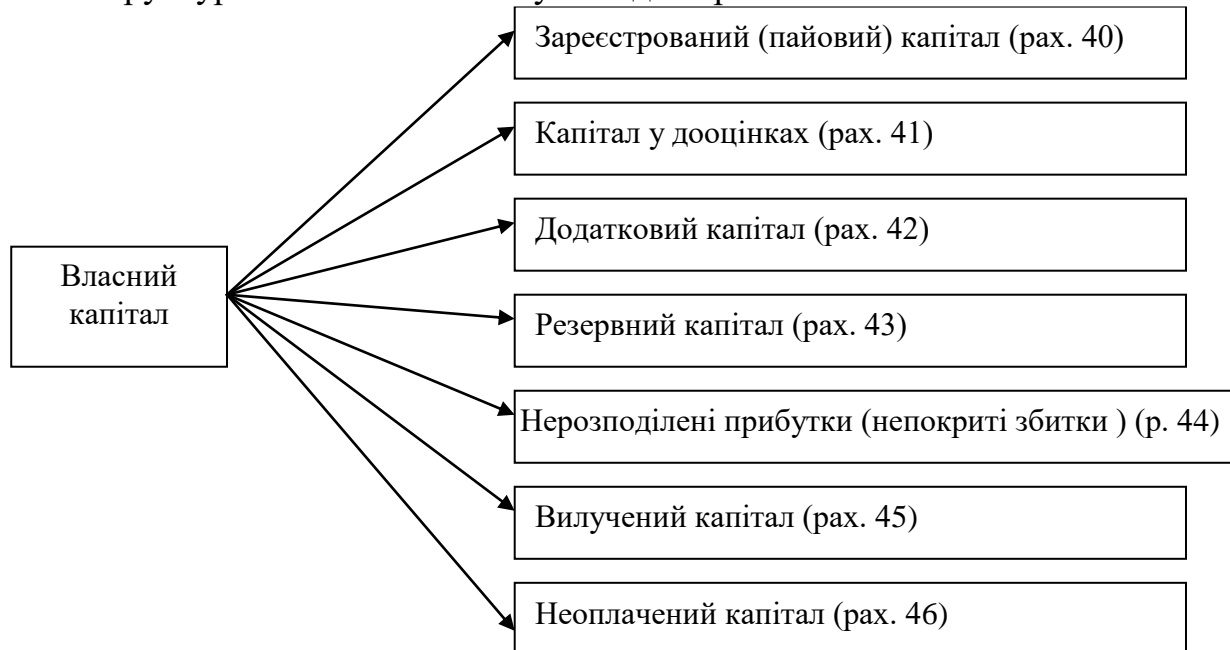


Рис. 1. Структура власного капіталу

Основними складовими власного капіталу є статутний капітал, додатковий і резервний капітал, нерозподілений прибуток.

Власний капітал засновників (учасників) поділяється на дві частини:

- 1) реєстрований (статутний, або пайовий капітал);
- 2) нереєстрований (додатковий, резервний, страховий капітал та нерозподілений прибуток (непокритий збитки)).

Рахунок 40 "Зареєстрований (пайовий) капітал" призначено для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу. За кредитом - відображається збільшення зареєстрованого і пайового капіталу, а також надходження внесків до

оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу, за дебетом - його зменшення (вилучення). Рахунок 40 має такі субрахунки:

401 "Статутний капітал"

402 "Пайовий капітал"

403 "Інший зареєстрований капітал"

404 "Внески до незареєстрованого статутного капіталу"

На субрахунку 401 "Статутний капітал" (СК) відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. За кредитом - відображається збільшення СК, за дебетом - його зменшення (вилучення). Кінцеве Сальдо повинно відповідати розміру СК, який зафіксовано в установчих документах під-ва. Аналітичний облік СК ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

На субрахунку 402 "Пайовий капітал" відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного с.-г. підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та ін. підприємств, що передбачені установчими документами. Пайовий капітал - це сукупність коштів фіз. і юр. осіб, добровільно розміщених у товаристві для провадження його господарсько-фінансової діяльності.

На субрахунку 403 "Інший зареєстрований капітал" відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах.

На субрахунку 404 "Внески до незареєстрованого статутного капіталу" відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку списується у кореспонденції із кредитом субрахунку 401 "Статутний капітал".

Рахунок 41 "Капітал у дооцінках" призначено для обліку і узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних П(С)БО відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо.

Рахунок 42 "Додатковий капітал" призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб.

Рахунок 43 "Резервний капітал" призначено для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу під-ва, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку.

На рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

На рахунку 45 "Вилучений капітал" ведеться облік вилученого капіталу, у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.

Рахунок 46 "Неоплачений капітал" призначено для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємств.

Вклад до СК(пряма інвестиція) здійснюють грошами та іншим майном (наприклад, запасами, малоцінними необоротними матеріальними активами (МНМА), основними засобами (ОЗ), нематеріальними активами (НА) чи цінними паперами (ЦП)).

Для обліку СК призначено рахунок 401 "Статутний капітал". За його кредитом відображають збільшення СК, за дебетом — його зменшення (вилучення). Кредитове сальдо за рахунком 401 повинно відповідати розміру СК, зафіксованому в статуті господарства. Аналітичний облік СК ведуть за видами капіталу за кожним засновником (учасником).

Зареєстрований СК:

Дт 46 "Неоплачений капітал "

Кт 401.

За Інструкцією про План рахунків рахунок 46 призначено для узагальнення інформації про зміни в складі неоплаченого капіталу підприємства. За його Д-т показують заборгованість засновників (учасників) за внесками до СК, за К-т — погашення такої заборгованості. Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведуть за кожним засновником (учасником).

Оприбуткування внесків до СК відображають записом:

Дт рахунок обліку активів (наприклад, 10, 11, 12, 14, 20, 22, 26, 27, 28, 30, 31, 35) Кт 46.

Тема 8. Облік процесу придбання та використання активів підприємства.

Після реєстрації підприємство розпочинає свою діяльність, яка складається з господарських процесів і операцій.

Детальне знання особливостей кругообороту засобів, а також специфіки тих процесів, які складають основу даної підприємницької діяльності, є важливою умовою раціональної організації бізнесу, ефективного управління ним, отримання високих доходів.

Господарський процес - сукупність подібних за економічним змістом господарських операцій.

Господарська операція - рух майна та джерел його утворення, тобто здійснення в часі та просторі мікропроцесів, які обмежені місцем і учасниками.

Розглянемо види діяльності підприємства.



Під *звичайною діяльністю* розуміють будь-яку діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності.

Операційна діяльність - це основна діяльність, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною і фінансовою діяльністю. До *основної діяльності* відносять операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції, які є визначальною метою створення підприємства і забезпечують основну частин) його доходу.

Інша операційна діяльність включає реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів, оренду активів, доходи або витрати від операційної курсової різниці, створення резерву сумнівних боргів тощо.

Інвестиційною діяльністю є придбання і реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Під *фінансовою діяльністю* розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. В залежності від видів діяльності класифікуються доходи (рахунки класу 7) і витрати (рахунки класу 9). Виробнича діяльність господарюючого суб'єкта складається із взаємопов'язаних процесів.

Приклад: для одержання прибутку створено підприємство. Для початку діяльності виділені кошти 400 тис грн. На них придбані матеріали (пиломатеріали, фанера, лаки). При цьому грошові кошти перетворилися на матеріали (один засіб перетворився на інший). Загальна сума засобів при цьому не змінилась. З усіх матеріалів виготовлено меблі. При цьому матеріали перетворилися на меблі. Загальна сума засобів не змінилась. Один засіб перейшов в інший. Меблі реалізували за 500 тис. грн. Меблі перетворилися на гроші.

В результаті цього господарського процесу гроші перетворилися на гроші: Гроші ----- ► Матеріали ----- ► Меблі----- ► Гроші

Замкнутий послідовний рух засобів з одного процесу на інший в ході діяльності підприємства називається *оборотом господарських засобів*.

Конкретна дія з участю будь-якого засобу, оформлена документом, називається *господарською операцією*.

Господарська діяльність будь-якого підприємства складається з трьох безперервних взаємопов'язаних господарських процесів в:

- *постачання (заготівля)* - придбання товарно-матеріальних цінностей

різних видів, необхідних для забезпечення виробничих та господарських потреб, а також товарів для реалізації;

- *виробництво* - здійснення основного завдання підприємства: виготовлення продукції, надання послуг, виконання робіт;

- *реалізація* виконання договірних зобов'язань перед замовниками і покупцями, отримання виручки за відвантажену продукцію, виконані роботи, надані послуги. Фінансовим результатом процесу реалізації є отримання прибутку або збитку.

Ці процеси здійснюються одночасно, для чого використовується праця робітників, основні засоби та виробничі запаси. Отже, найважливішими об'єктами бухгалтерського обліку на підприємстві є - його майно та зобов'язання в їх русі, в томі числі розрахунково-кредитні відносини, випуск продукції, виконання робіт, надання послуг, собівартість і цілому та за окремими її видами, фінансові результати господарської діяльності.

Незалежно від виду діяльності всі операції повинні бути документально оформлені, тоді вони мають економічне і юридичне значення.

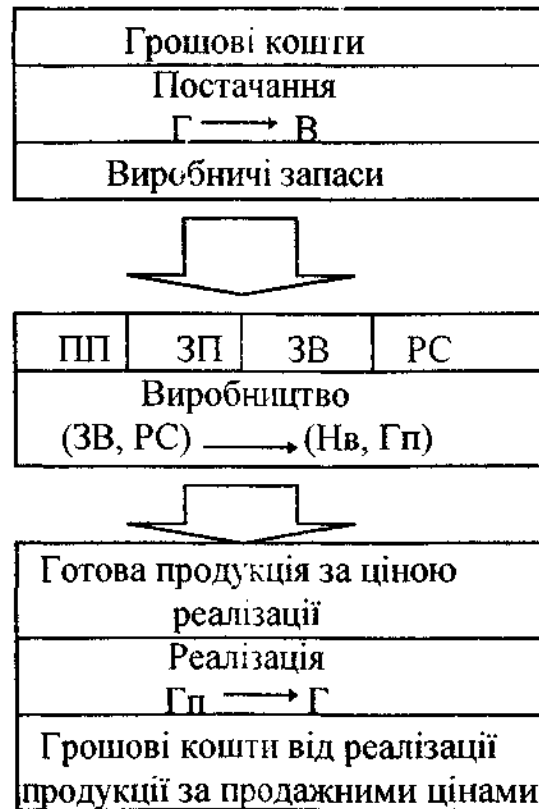
Господарські операції підприємства можна поділити на три фази кругообороту: операції процесу постачання (заготівлі), операції процесу виробництва і операції процесу реалізації. Ці фази нерозривно пов'язані між собою, будь-яка наступна фаза неможлива без попередньої.

В процесі постачання об'єктами бухгалтерського обліку є витрати на цей процес (для визначення фактичної собівартості придбаних запасів), обсяг придбаних предметів праці (в натуральному і грошовому виразі), а також розрахунки з постачальниками і іншими підприємствами, що при цьому виникають. Процес постачання змінює не загальну суму активів, а їх структуру: грошова форма змінює товарну. В бухгалтерському обліку це відображається по Дебету рахунків матеріальних цінностей і Кредиту рахунків грошових коштів.

Процес виробництва - основна фаза кругообороту господарських засобів, в якій створюються матеріальні блага для особистого і виробничого споживання. В процесі виробництва споживаються предмети праці (сировина, матеріали), засоби праці (у формі зносу) і жива праця (нарахована оплата праці), які у грошовому вимірнику включаються до собівартості готової продукції. Об'єктами бухгалтерського обліку в процесі виробництва є витрати підприємства на виробництво продукції, що дають змогу визначити її собівартість, а також обсяг виготовленої продукції (в натуральному і грошовому виразі).

Третя фаза - *процес реалізації* - завершує кругообіг засобів і створює передумови для виникнення нового кругообороту. Прибуток, створений у процесі виробництва, набуває грошової форми у процесі реалізації, що забезпечує відновлення і розширення виробництва. Об'єктами бухгалтерського обліку в процесі реалізації є: обсяг реалізованої продукції (в натуральному і грошовому виразі), витрати, пов'язані з реалізацією, фінансовий результат від реалізації, розрахунки з покупцями (за реалізовану продукцію), розрахунки за податками, розрахунки з банками (по кредитах) та іншими суб'єктами в процесі реалізації.

Отже, бухгалтерський облік відображає не тільки господарські процеси, але і їх результати. Кругообіг і господарських засобів



Відповідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та прийнятих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку Загальним принципом оцінки господарських засобів (активів) підприємства є їх *фактична собівартість*. Цим забезпечується реальна основа для відображення в обліку майнового становища підприємства і фінансових результатів його діяльності. Так, залишки *виробничих запасів* матеріалів, палива, напівфабрикатів тощо, а також залишки готової продукції в балансі відображаються за *фактичною собівартістю* їх придбання або виробництва. Проте, в поточному обліку для спрощення техніки облікової реєстрації та одержання деякої іншої додаткової інформації матеріальні цінності можуть відображатися не за фактичною собівартістю, а за прийнятими обліковими цінами - плановою собівартістю (з відокремленим обліком відхилення фактичної собівартості від планової) або за купівельними цінами (з відокремленим обліком транспортно-заготівельних витрат).

Основні засоби та інші необоротні активи обліковуються за первинною вартістю (тобто фактичною собівартістю їх спорудження або придбання) з відокремленим обліком їх зносу (на окремому рахунку). В балансі первинна вартість основних засобів та нематеріальних активів і сума їх зносу показуються довідково; ?* підсумок балансу включається їх залишкова вартість - як показник реальної цінності на звітну дату.

Для правильної оцінки господарських засобів важливе значення має *калькуляція*, тобто визначення фактичної собівартості придбаних предметів праці, виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг). Калькуляція може складатися як в цілому на об'єкт (випуск продукції, обсяг робіт), так і на одиницю продукції. Реальність визначення собівартості продукції залежить від економічно

обґрунтованої методики обліку затрат і калькулювання, з урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємств.

ОБЛІК ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ

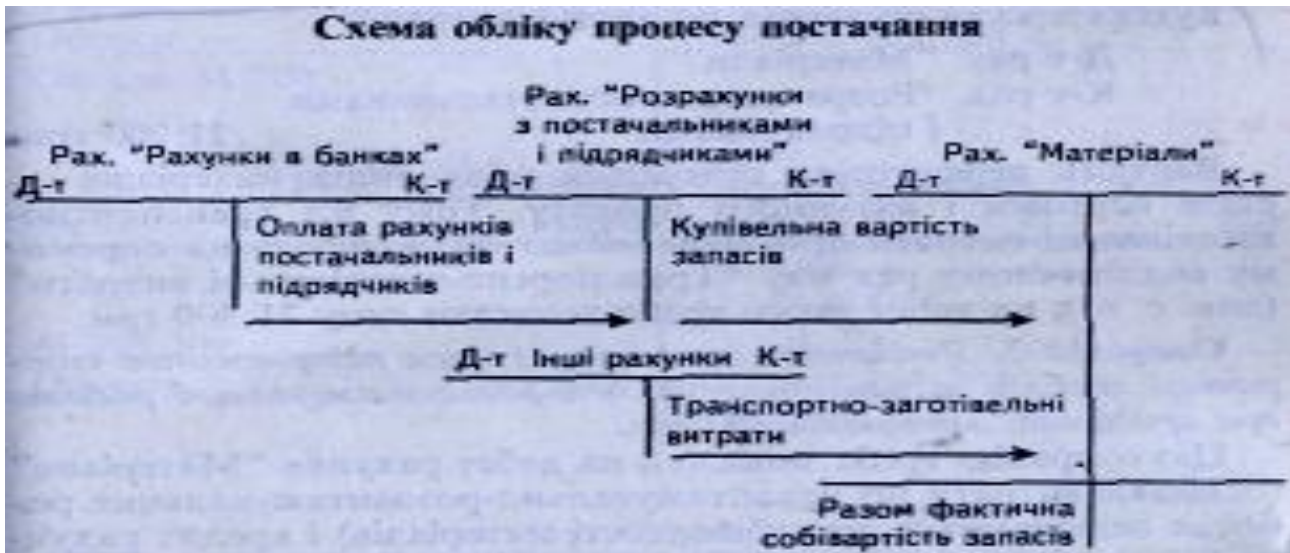
Процес постачання є невід'ємною умовою забезпечення процесу виробництва. Він складається із сукупності операцій по забезпеченню підприємства необхідними для виробництва предметами праці (сировиною, матеріалами, паливом та ін.). Фактична собівартість придбаних предметів праці складається з їх купівельної вартості і транспортно-заготівельних витрат.

До транспортно-заготівельних витрат належать витрати на заготівлю, навантажувально-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати по страхуванню вантажу та інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання у запланованих цілях.

Бухгалтерський облік процесу постачання повинен забезпечити інформацію про виконання плану обсягу постачання (за кількісними та якісними показниками) і собівартість придбаних предметів праці. Окрім цього, завданням обліку є також здійснення контролю за своєчасністю розрахунків з постачальниками та іншими господарюючими суб'єктами по операціях, пов'язаних з придбанням матеріальних цінностей та їх транспортуванням. Для цього у бухгалтерському обліку використовується система синтетичних і аналітичних рахунків.

Операції по придбанню предметів праці обліковуються безпосередньо на рахунках обліку виробничих запасів ("Матеріали", "Паливо", "Запасні частини" та ін). *На дебеті цих рахунків* відображають всі витрати, пов'язані з їх придбанням, тобто купівельну вартість і транспортно-заготівельні витрати, що дає змогу визначити їх фактичну собівартість. *Інформацію про кількість і вартість окремих видів виробничих запасів* одержують за даними аналітичних рахунків, які відкривають до відповідних синтетичних рахунків матеріальних цінностей.

Облік розрахунків з постачальниками за одержані матеріальні цінності та іншими організаціями за надані послуги (транспортними, посередницькими тощо) здійснюють на пасивному рахунку "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками".



Звідси на купівельну вартість одержаних від постачальників і оприбуткованих на склади підприємства матеріалів в бухгалтерському обліку роблять запис:

Д-т рахунку "Матеріали" (та інших рахунків виробничих запасів)

К-т рахунку "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"

Такий же запис роблять на вартість послуг транспортних та інших господарюючих суб'єктів по перевезенню матеріальних цінностей, навантажувально-розвантажувальні та інші роботи і послуги. .

У міру оплати розрахунково-платіжних документів постачальників і підрядчиків складають бухгалтерську проводку:

Д-т рахунку "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"

К-т рахунку "Поточні рахунки в банку"

Операція 1. Підприємством прийнято до оплати розрахунково-платіжні документи постачальника за отримані від нього матеріали:

сталь сортова 800 т по 150 грн. за т на суму 120 000 грн.

латунний прокат 120 т по 200 грн. за 1 т на суму 24 000 грн.

Разом:.....144000грн.

Цю операцію треба записати на дебет рахунка "Матеріали" (збільшилися виробничі запаси) і кредит рахунка "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" (збільшилася заборгованість постачальнику).

Бухгалтерська проводка по першій операції буде така:

Д-т рах. "Матеріали"

К-т рах. "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"

Сума 144 000 грн.

Для визначення фактичної собівартості кожного виду придбаних матеріальних цінностей до рахунка "Матеріали" відкривають відповідні аналітичні рахунки: "Сталь сортова" і "Латунний прокат" і записують їх купівельну вартість.

Операція 2. Прийнято до оплати рахунок транспортної організації за перевезення матеріалів на суму 21 300 грн.

Цю операцію треба записати на дебет рахунка "Матеріали" (оскільки витрати по транспортуванню включаються до собівартості матеріалів) і кредит

рахунка "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" (збільшилася заборгованість перед транспортною організацією).

Бухгалтерська проводка по другій операції:

Д-т рах. "Матеріали"

К-т рах. "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"

Сума 21 300 грн.

Вартість перевезення стосується обох видів матеріалів — сталі сортової і латунного прокату. Тому всі транспортно-заготівельні витрати протягом місяця обліковують на окремому аналітичному рахунку "Транспортно-заготівельні витрати", на дебет якого треба записати суму 21 300 грн.

Операція 3. Виплачено готівкою із каси підприємства стороннім особам за навантажувально-розвантажувальні роботи при придбанні матеріалів 300 грн. Цю операцію треба записати на дебет рахунка "Матеріали" (оскільки витрати по навантажувально-розвантажувальних роботах включаються до собівартості матеріалів) і кредит рахунка "Каса" (зменшення грошових коштів у касі). Бухгалтерська проводка по третій операції:

Д-т рах. "Матеріали"

К-т рах. "Готівка"

Сума 300 грн.

В аналітичному обліку цю суму записують на рахунку "Транспортно-заготівельні витрати".

Операція 4. Перераховано з поточного рахунка підприємства в оплату заборгованості:

постачальнику — за матеріали 144 000 грн.

транспортній організації — за перевезення матеріалів 27 300 грн.

Разом 165 300 грн.

Ця операція повинна бути відображена на дебет рахунка "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" (зменшення заборгованості) і кредиті рахунка "Поточний рахунок" (зменшення грошових коштів на рахунку).

Бухгалтерська проводка по четвертій операції:

Д-т рах. "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"

К-т рах. "Поточний рахунок"

Сума 165 300 грн.

Як видно з прикладу, сума дебетового обороту синтетичного рахунка "Матеріали" (165 600 грн.) показує фактичну собівартість придбаних матеріалів, яка складається з їх купівельної вартості (144 000 грн.) і транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з їх придбанням (21 600 грн.).

В аналітичному обліку придбані матеріали відображені за їх купівельною вартістю. Щоб визначити фактичну собівартість кожного виду матеріалів, треба суму транспортно-заготівельних витрат розподілити між ними пропорційно певному базису (за купівельною вартістю, вагою тощо).

У нашому прикладі за такий базис візьмемо купівельну вартість матеріалів і складемо розрахунок.

Процентне відношення транспортно-заготівельних витрат до купівельної вартості придбаних матеріалів визначено розрахунком:

$21\ 600 : 144\ 000 \times 100 = 15\ %$.

Складений розрахунок показує фактичну собівартість придбаних матеріалів як в цілому (165 600 грн.), так і кожного виду придбаних матеріалів — сталі сортової (138 000 грн.), латунного прокату (27 600 грн.).

Слід зауважити, що в подальшому використанні у виробництві матеріали списуються за їх обліковою ціною. Наприкінці місяця на затрати виробництва списується також сума транспортно-заготівельних витрат, що відноситься до цих матеріалів.

Таким чином, до собівартості продукції матеріали включаються за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі).

Тема 9. Облік процесу виробництва продукції, виконання робіт та послуг.

Під процесом виробництва розуміють сукупність господарських операцій, пов'язаних з виготовленням продукції (виконанням робіт, послуг). Це зумовлює відповідні затрати підприємства на виробництво продукції: вартість матеріалів, витрачених на виготовлення продукції; заробітної плати, нарахованої робітникам; амортизацію засобів праці (основних засобів), зайнятих у виробництві, та ін. Окрім цього, підприємство здійснює витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва й управлінням. *Всі ці витрати в сукупності складають виробничу собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг).*

Отже, бухгалтерський облік процесу виробництва повинен відобразити всі затрати на виготовлення продукції, з одного боку, і випуск готової продукції — з іншого.

Для правильного визначення собівартості продукції в плануванні і обліку виробничі затрати прийнято групувати за певними ознаками. Так, за *призначенням* затрати поділяють на *основні* і *накладні*.

До основних відносять затрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції і складають її речову (матеріальну) основу (матеріали, технологічне паливо, заробітна плата робітників та ін.)

До накладних відносять витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва та управлінням (загальновиробничі витрати).

За *способом включення до собівартості продукції* виробничі затрати поділяють на *прямі* і *непрямі*. *Прямі затрати* безпосередньо пов'язані з виробництвом певного виду продукції (робіт, послуг), а тому до її собівартості вони включаються прямо на підставі відповідних документів (матеріали, комплектуючі вироби, заробітна плата робітників та ін.). *Непрямі витрати*, як правило, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, а тому прямо до собівартості тієї або іншої продукції вони не можуть бути віднесені. Вони включаються до собівартості окремих видів продукції за певною умовною ознакою, що дає змогу визначити, яка частка непрямих витрат має бути віднесена на собівартість тієї або іншої продукції (наприклад, пропорційно основній заробітній платі робітників, матеріальним затратам тощо).

Затрати на виробництво обліковують в системі рахунків, призначених для

відображення процесу виробництва. Основним з них є рахунок "Виробництво" на якому відображають всі затрати по виготовленню продукції (Д-т), з одного боку, і випуск із виробництва готової продукції (К-т) — з іншого.

Інформацію про затрати на виробництво окремих видів продукції одержують з аналітичних рахунків, що відкриваються до рахунка "Виробництво".

Протягом місяця на дебеті рахунка "Виробництво" та його аналітичних рахунків відображають тільки ті затрати, які прямо включаються до собівартості продукції (матеріали, напівфабрикати, заробітна плата робітників, що зайняті її виробництвом, тощо).

Витрати по обслуговуванню виробництва і управлінню обліковуються на окремому рахунку "Загальноновиробничі витрати". Наприкінці місяця витрати, відображені на дебеті рахунка "Загальноновиробничі витрати", повністю (без залишку) списуються з кредиту цього рахунка на дебет рахунка "Виробництво" і розподіляються між видами продукції пропорційно базису, передбаченому галузевою інструкцією (пропорційно основній заробітній платі, матеріальним затратам тощо). При цьому складають бухгалтерську проводку:

Д-т рах. "Виробництво"

К-т рах. "Загальноновиробничі витрати"

Згідно з прийнятим Планом рахунків загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства в цілому (утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на службові відрядження, утримання приміщень загальногосподарського призначення, охорона, аудиторська і юридичні та інші послуги), відображені на дебеті рахунка "Адміністративні витрати", до собівартості виготовленої продукції не включають, а списують з кредиту зазначеного рахунка на дебет рахунка "Фінансові результати". Отже, на списання адміністративних витрат робиться запис:

Д-т рах. "Фінансові результати"

К-т рах. "Адміністративні витрати".

Таким чином, на дебеті рахунка "Виробництво" та його аналітичних рахунків одержують відображення як прямі, так і непрямі витрати, що складають фактичну виробничу собівартість випущеної із виробництва готової продукції (без адміністративних витрат).

Для визначення фактичної собівартості випущеної із виробництва готової продукції до затрат у незавершене виробництво на початок місяця (дебетове сальдо рахунка "Виробництво") додають затрати за місяць {оборот по дебету рахунка "Виробництво") і віднімають затрати у незавершене виробництво на кінець місяця (дебетове сальдо рахунка "Виробництво" на кінець місяця).

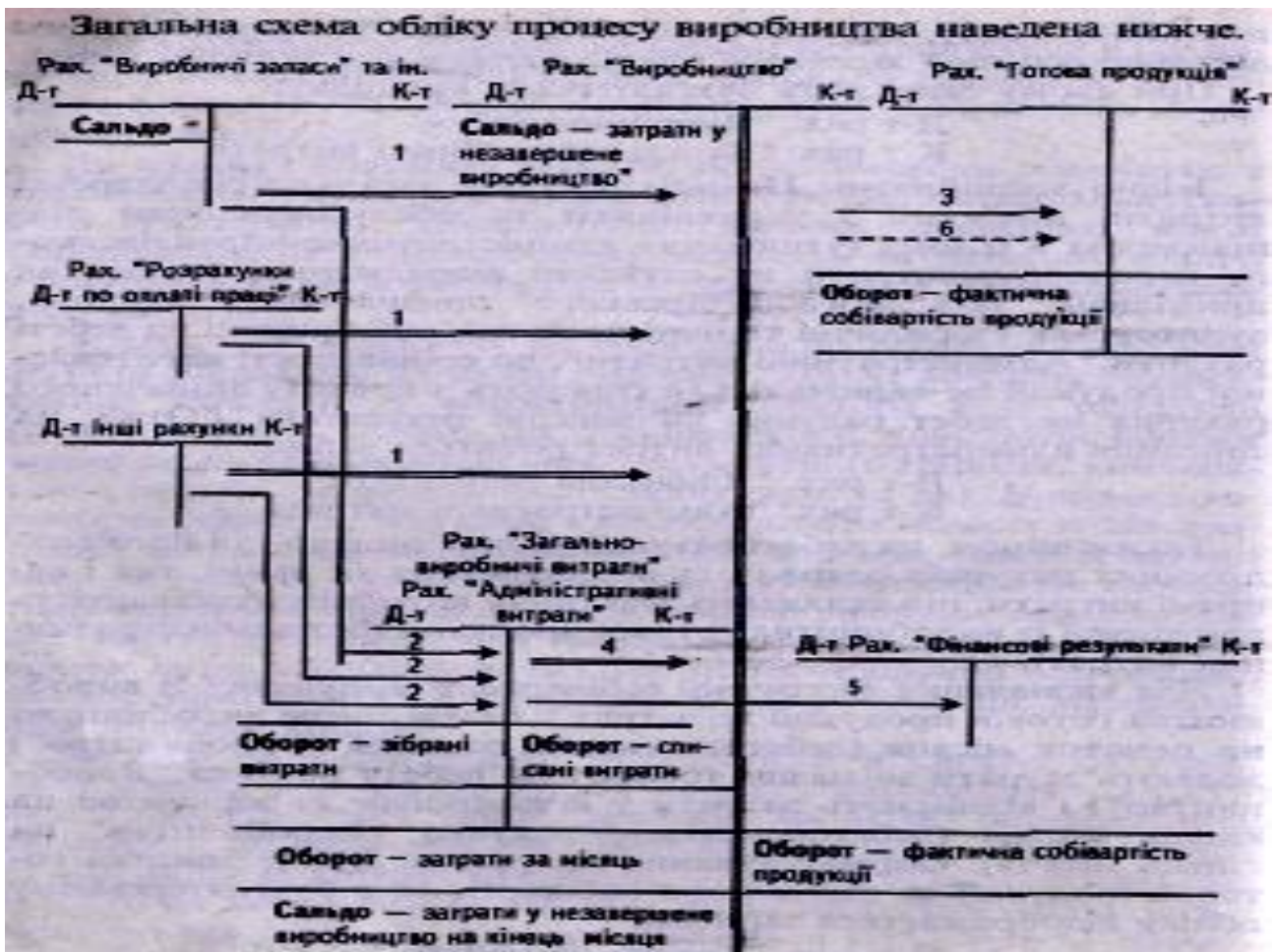
Оприбуткування випущеної із виробництва готової продукції за фактичною собівартістю в бухгалтерському обліку відображається записом:

Д-т рах. "Готова продукція"

К-т рах. "Виробництво"

Оскільки фактичну собівартість продукції визначають тільки наприкінці місяця (після відображення всіх прямих затрат і розподілу непрямих витрат), то протягом місяця одержану з виробництва готову продукцію оприбутковують, як правило, за плановою собівартістю. Це дає змогу відображати рух готової

продукції в міру здійснення господарських операцій. Після складання звітної калькуляції планову собівартість продукції коригують до фактичної собівартості: на суму економії роблять від'ємний запис (способом "сторно"), на суму перевитрат — доповнюючі запис.



Пояснення:

1 — матеріальні та інші витрат, які безпосередньо включаються до собівартості окремих видів продукції (прямі витрати);

2 — витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва й управлінням (непрямі витрати);

3 — оприбуткування протягом звітного періоду одержаної із виробництва готової продукції за плановою собівартістю;

4 — списання на затрати виробництва загально виробничих витрат (і розподіл між окремими видами продукції);

5 — списання на фінансові результати адміністративних витрат;

6 — коригування планової собівартості продукції до фактичної (після складання звітної калькуляції).

Тема 10. Облік процесу реалізації продукції, виконання робіт та послуг.

Під процесом реалізації розуміють сукупність операцій по продажу готової

продукції споживачам. Продукція реалізується за відпускними (продажними) цінами. **Ціни на продукцію** встановлюються з таким розрахунком, щоб підприємство не тільки відшкодувало затрати на виробництво продукції і її реалізацію, а й одержало прибуток, необхідний для сплати податку з прибутку та інших обов'язкових платежів до бюджету і розширення власного виробництва.

Реалізацією завершується процес кругообігу засобів, чим забезпечується можливість відтворення виробничих запасів і самого процесу виробництва, здійснення розрахунків підприємства за своїми зобов'язаннями (перед бюджетом, працівниками по оплаті праці, постачальниками та іншими господарюючими суб'єктами), а також виявляється фінансовий результат від реалізації.

Для обліку процесу реалізації та розрахунків з покупцями використовують рахунки: "Собівартість реалізації", "Доходи від реалізації", "Витрати на збут", "Розрахунки з покупцями і замовниками", "Розрахунки по податках і платежах".

Згідно з законодавством датою реалізації вважається дата відвантаження продукції (товарів) покупцям, тобто дата передачі права власності на продукцію покупцеві. Звідси, *на відпускну (продажну) вартість відвантаженої продукції, яка підлягає до оплати покупцями, в бухгалтерському обліку роблять запис:*

Д-т рах. "Розрахунки з покупцями і замовниками"

К-т рах. "Доходи від реалізації"

Одночасно на списання з балансу відвантаженої покупцям продукції за фактичною виробничою собівартістю роблять запис:

Д-т рах. "Собівартість реалізації"

К-т рах. "Готова продукція"

Кошти, одержані від покупців за відвантажenu (реалізовану) продукцію і зараховані на поточний рахунок підприємства, відображають записом:

Д-т рах. "Рахунки в банках"

К-т рах. "Розрахунки з покупцями і замовниками"

З процесом реалізації пов'язані витрати на збут (зокрема, витрати на транспортування, навантажувально-розвантажувальні роботи, на рекламу, оплату праці працівникам відділу збуту, утримання основних засобів, що використовуються для забезпечення реалізації продукції, тощо). Такі витрати протягом звітного періоду відображаються на дебеті рахунка "Витрати на збут" (в кореспонденції з кредитом відповідних рахунків), а наприкінці звітного періоду списуються з кредиту цього рахунка на дебет рахунка "Фінансові результати" записом:

Д-т рах. "Фінансові результати"

К-т рах. "Витрати на збут"

За рахунок доходу одержаного від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), підприємства сплачують до бюджету податок на додану вартість. Облік розрахунків з бюджетом здійснюється на пасивному рахунку "Розрахунки за податками". Звідси на суму податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету, в бухгалтерському обліку роблять запис:

Д-т рах. "Доходи від реалізації"

К-т рах. "Розрахунки за податками"

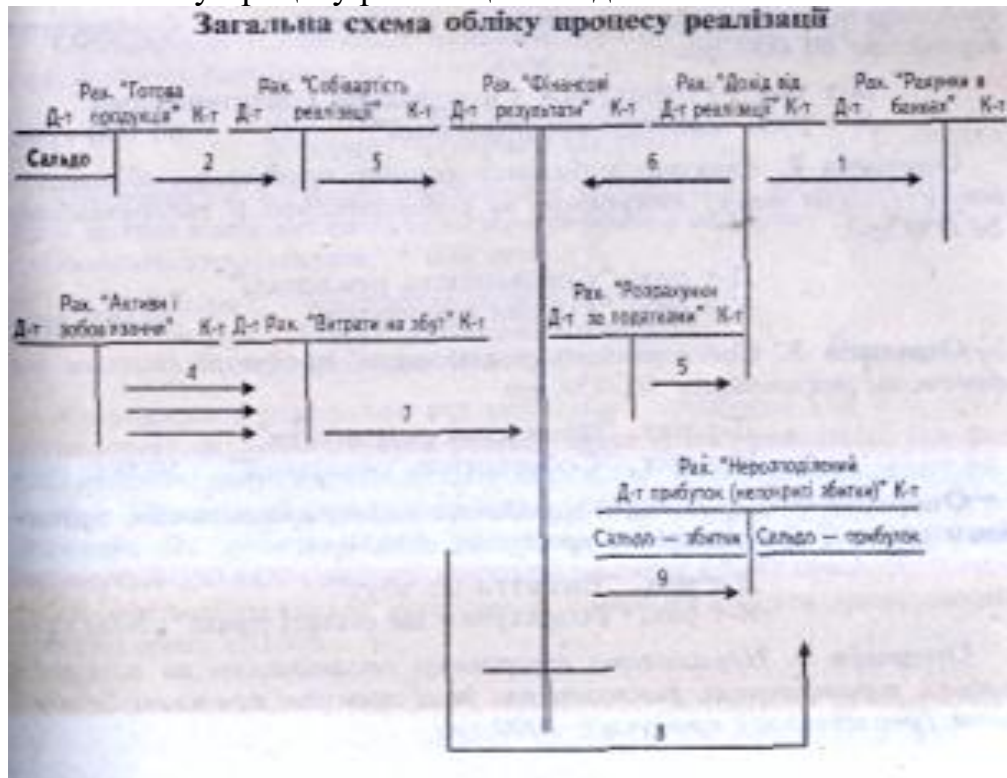
Таким чином, на кредиті рахунка "Доходи від реалізації" протягом звітного

періоду відображають суми одержаного доходу, а на дебеті — сума податку на додану вартість. Різниця між цими сумами в кінці звітного періоду списується на фінансові результати записом:

Д-т рах. "Доходи від реалізації"

К-т рах. "Фінансові результати".

Після цього запису рахунок "Доходи від реалізації" закривається. Загальна схема обліку процесу реалізації наведена нижче.



Пояснення:

- 1 — відображення доходу (виручки) від реалізації продукції;
- 2 — списання з балансу виробничої собівартості реалізованої продукції;
- 3 — списання собівартості реалізованої продукції, на фінансові результати;
- 4 — відображення витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією) продукції протягом звітного періоду;
- 5 — нарахування податку на додану вартість, що відлягає перерахуванню до бюджету, за рахунок доходу від реалізації;
- 6 — списання чистого доходу від реалізації (за вирахуванням податку на додану вартість) на фінансові результати;
- 7 — списання витрат на збут на фінансові результати;
- 8 — списання прибутку від реалізації;
- 9 — списання збитку від реалізації.

Тема 11. Визначення та відображення фінансових результатів основних господарських процесів.

Важливим якісним показником ефективності діяльності підприємства є прибуток. Від розміру одержаного прибутку залежить формування власних

оборотних коштів, виконання зобов'язання перед бюджетом, фінансування капітальних вкладень, платоспроможність підприємства.

Фінансовий результат діяльності підприємства характеризується показником прибутку або збитку. Отримання прибутку є основною метою будь-якої підприємницької діяльності. Від розміру отриманого прибутку залежать формування власного капіталу, виконання зобов'язань перед бюджетом, фінансування інвестицій, а також платоспроможність підприємства.

Прибуток як головний показник ефективності діяльності підприємства виступає і як критерій визначення рівня виплат дивідендів, як визначальний фактор при встановленні рівня заробітної плати і винагороди адміністрації. Обсяг прибутку підприємство одержує від основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів полягає у визначенні кількісних і якісних параметрів фінансового результату: прибуток чи збиток; формування даних щодо фінансових результатів для потреб складання фінансової звітності й податкових декларацій; інформаційне забезпечення порядку розподілу прибутку та здійснення операцій щодо розрахунків за сумами належних до бюджету податків та обов'язкових платежів, з акціонерами та засновниками за нарахованими їм дивідендами, формування резервів власного капіталу тощо.

Загальне визначення прибутку зводиться до збільшення капіталу в результаті ведення господарської діяльності. Однак у бухгалтерському обліку перевагу надають терміну "чистий прибуток", що визначається як різниця між чистими доходами і валовими витратами.

Основну масу прибутку підприємства одержують від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). В міру реалізації продукції в оборот підприємства входить і сума прибутку. З одержаного прибутку підприємства сплачують до бюджету податок на прибуток та поповнюють власний капітал, створюють резервні фонди, виплачують дохід (дивіденди) учасникам та здійснюють інші заходи, передбачені законодавством і установчими документами.

Одержаний прибуток, який накопичується на рахунку "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)", підприємства відображають зростаючим підсумком з початку року — до його розподілу і списанням після закінчення року.

З метою одержання інформації про суму одержаного і використаного протягом звітного періоду прибутку Планом рахунків до зазначеного рахунка передбачено ведення субрахунків; "Прибуток нерозподілений", "Непокриті збитки", "Прибуток, використаний у звітному періоді".

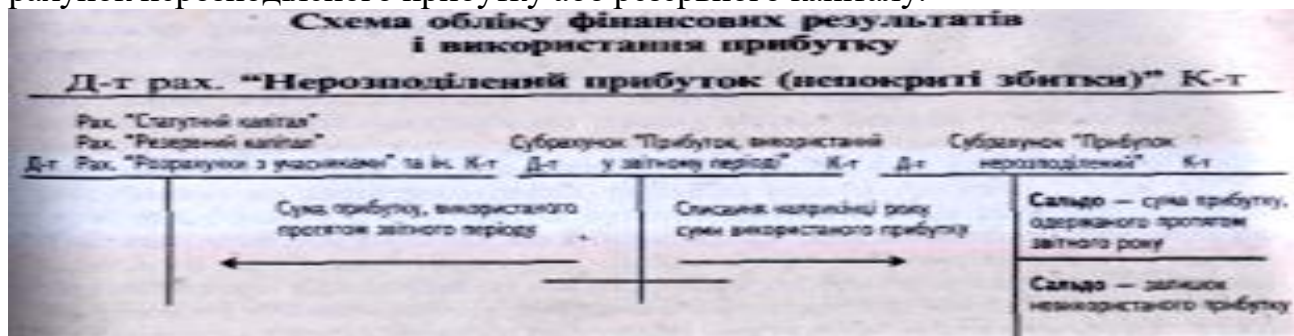
Використання прибутку протягом звітного періоду відображають на дебеті субрахунків "Прибуток, використаний у звітному періоді" в кореспонденції з кредитом рахунків: "Статутний капітал", "Резервний капітал" — на суму прибутку, спрямованого до статутного та резервного капіталу підприємства; "Розрахунки з учасниками" — на суму доходів (дивідендів), нарахованих учасникам за рахунок прибутку.

При складанні річного звіту сума використаного підприємством протягом звітнього року прибутку списується на зменшення одержаного (невикористаного) прибутку записом:

Д-т субрах. "Прибуток нерозподілений"

К-т субрах. "Прибуток, використаний у звітньому періоді".

Після цього запису субрахунок "Прибуток, використаний у звітньому періоді" закривається (залишку на 1 січня наступного за звітнім року немає), а на субрахунок "Прибуток нерозподілений" кредитове сальдо відображають залишок невикористаного на звітню дату прибутку. Якщо в результаті господарської діяльності за звітний період підприємство мало непокритий збиток, то його сума списується за рахунок нерозподіленого прибутку або резервного капіталу.



Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79 "Фінансові результати" та 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". Якщо рахунок 79 "Фінансові результати" є номінальним і на кінець звітнього періоду закривається (сальдо немає), то рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" є пасивним і його сальдо відображається в балансі.

На рахунку 79 "Фінансові результати" обліковуються на окремих субрахунках результати основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності, надзвичайних подій. Основні вимоги до визнання складу та оцінки доходу викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" та П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати".

Як зазначалося вище, сума отриманого прибутку відображається на рахунку 79 "Фінансові результати" за кредитом. Це сума чистого прибутку, оскільки нараховані податки й обов'язкові платежі з реалізації (продажу) на користь бюджету були враховані попередньо на рахунку 70 "Доходи від реалізації" до моменту перенесення його сальдо на рахунок 79 "Фінансові результати", а податок на прибуток був врахований на рахунку 98 "Податки на прибуток", а потім також відображений за дебетом рахунка 79 "Фінансові результати".

Щодо *податку на прибуток*, слід зазначити, що це обов'язковий платіж до бюджету, який сплачують всі підприємства незалежно від форм власності з прибутку від господарської діяльності підприємства. Обчислення податку на прибуток здійснюється у відсотках до фактично отриманого підприємством прибутку за розрахунками податкової декларації і встановленою державою ставкою податку. Для складання податкової декларації бухгалтерія веде *податковий облік*.

Для обліку належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій ведуть рахунок 98

"Податок на прибуток". За дебетом цього рахунка відображається нарахована сума податку на прибуток, а за кредитом — включення її до фінансових результатів на рахунок 79 "Фінансові результати".

Визначений фінансовий результат за рахунком 79 "Фінансові результати" переносять на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", при цьому дебетують рахунок 79 "Фінансові результати" і кредитують рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

На рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунка відображають отримання та збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а за дебетом — збитки та використання прибутку.

Облік на рахунку ведуть за субрахунками 441 "Прибуток нерозподілений", 442 "Непокриті збитки", 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" наростаючим підсумком з початку року — до його розподілу та списання після закінчення звітного року. Це відповідає встановленому порядку складання фінансової та податкової звітності. Облік фінансових результатів показано на рис. 8.6.

У міру отримання прибутку підприємство використовує його відповідно до засновницьких документів і чинного законодавства. Так, акціонерні товариства за рахунок прибутку нараховують дивіденди, тобто частково розподіляють між акціонерами раніше накопичені прибутки, здійснюють виплати за раніше емітованими облігаціями тощо.

Частина прибутку може, за рішенням засновників або акціонерів, бути спрямована на поповнення статутного або резервного капіталу підприємства. При цьому дебетують рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" і кредитують, відповідно, рахунки 67 "Розрахунки з учасниками", 40 "Статутний капітал", 43 "Резервний капітал" та ін. Підприємство за різних обставин може завершити звітний період зі збитками.

Сума збитків відображається на окремому субрахунку і списується за рахунок раніше накопиченого нерозподіленого прибутку, а якщо його недостатньо — за рахунок резервного, пайового чи додаткового капіталу. На підприємствах, де відсутні такі джерела, непокритий збиток відображають у балансі в дужках у складі власного капіталу та вираховують його із загального підсумку. Розглянемо порядок обліку фінансових результатів і їх розподілу на умовному прикладі.

Операція 1. За даними податкової декларації про валові доходи і валові витрати розраховано суму оподаткованого прибутку та податку на прибуток у розмірі 25 % від суми прибутку — 88 000 грн. Сума належного податку становила 22 000 грн. ($88\,000 \cdot 0,30$). Кореспонденція рахунків при цьому буде такою:

Д-т 98 "Податок на прибуток"

К-т 64 "Розрахунки за податками і платежами" 22 000 грн.

Сума належного до сплати податку на прибуток перераховується з поточного рахунка в банку у встановлені податковим законодавством терміни. При цьому за даними виписки банку дебетують рахунок 64 "Розрахунки за податками і платежами" і кредитують рахунок 31 "Рахунки в банках". Наприкінці

звітнього періоду суму нарахованого і перерахованого податку на прибуток списують з кредиту рахунка 98 "Податок на прибуток" на рахунок 79 "Фінансові результати". Це остання операція, яка завершує формування даних про валові витрати на рахунок 70 "Фінансові результати".

Операція 2. Визначено і списано фінансовий результат основної діяльності на суму 61 600 грн. Цю операцію оформляють записом:

Д-т 79 "Фінансові результати"

К-т 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" 61 600 грн.

Фінансовий результат визначено як різницю між чистими доходами і валовими витратами (кредитом і дебетом рахунка 79 "Фінансові результати").

Операція 3. За рішенням зборів засновників (акціонерів) чистий прибуток у сумі 50 000 грн. розподіляється (грн.): 1. на виплату дивідендів та відсотків за облігаціями 20 000; 2. на поповнення статутного капіталу 15 000; 3. на створення резерву 15 000 грн. Ця операція буде відображена таким чином (грн.):

Д-т 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" 50 000

К-т 67 "Розрахунки з учасниками" 20 000

К-т 401 "Статутний капітал" 15 000

К-т 43 "Резервний капітал" 15 000

Наприкінці року при складанні річної фінансової звітності використаний протягом року прибуток списується на зменшення нерозподіленого прибутку за дебетом субрахунка 441 "Прибуток нерозподілений" і кредитом субрахунка 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді". Таким чином, субрахунок 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" закривається і сальдо немає. Якщо отриманий прибуток, врахований на субрахунок 441 "Прибуток нерозподілений", повністю розподілено в поточному році, то цей субрахунок також закривається і сальдо немає.

У випадку, коли за результатами поточного року зазнано збитки, їх списують за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, додаткового капіталу чи інших джерел. При цьому кредитують субрахунок 442 "Нерозподілені збитки" і дебетують рахунки: 441 "Прибуток нерозподілений", 42 "Додатковий капітал", 43 "Резервний капітал" та ін. Обліком фінансових результатів та їх розподілом і списанням завершується бухгалтерський облік господарських процесів. Прибуток є головним фінансовим показником господарської діяльності підприємства, його ефективності, прибутковості й платоспроможності. Обсяг та структуру прибутку, його формування та використання можна

Визначити завдяки методам бухгалтерського обліку. Показник прибутку є об'єктом всебічного економічного аналізу, зокрема факторного, для чого використовують різні економіко-статистичні методи та економіко-математичне моделювання.

Тема 12. Бухгалтерська звітність

1. Сутність та основна мета складання бухгалтерської звітності.
2. Вимоги до бухгалтерської звітності.
3. Класифікація звітності

4. Підготовча робота перед складанням бухгалтерської звітності.
5. Користувачі бухгалтерської звітності.

1. Сутність та основна мета ведення бухгалтерської звітності.

Звітність – це система узагальнених і взаємопов'язаних економічних показників поточного обліку, які характеризують результати діяльності підприємства за звітний період. Правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання бухгалтерської звітності визначені Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову: звітність в Україні" від 16.07.99 № 996 XIV, а також прийнятими відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в Україні.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання бухгалтерської звітності є надання користувачам для прийняття обґрунтованих рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Бухгалтерська звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів.

Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

Форми бухгалтерської звітності підприємств (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

Звітним періодом для складання бухгалтерської звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати. Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього дня кварталу (року).

Для того щоб бухгалтерська звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити дані про:

- підприємство (назву, організаційно-правову форму, місце знаходження, короткий опис діяльності; назва органу управління, якому підпорядковується підприємство, або назва його материнської (холдингової) компанії та ін.);

- дату звітності або звітного періоду. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, передбаченого Положенням (стандартом), то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності;

- валюту звітності й одиницю виміру. Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство повинно розкрити причини цього і методи, які були використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу;

- облікову політику підприємства і її зміни (тобто принципів оцінки статей

звітності, методів обліку щодо окремих статей

– іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

2. Вимоги до бухгалтерської звітності.

Для того щоб звітність була дійовим засобом управління і контролю, вона повинна відповідати всім вимогам, що ставляться до обліку. Вона має достовірно відображати ресурси підприємства, їх використання і фінансові результати діяльності. Показники звітності повинні бути об'єктивними, обґрунтовані перевіреними даними поточного обліку і підтверджені відповідними документами. Своєчасність складання і подання звітності – невід'ємна умова її корисності. Сама достовірна інформація втрачає своє значення, якщо вона надана користувачам несвоєчасно. Тому звітність повинна складатися і подаватися відповідним органам в строки, встановлені нормативними актами, які забезпечують ефективне її використання для управління і контролю.

Звітність має бути простою, зрозумілою і загальнодоступною для всіх заінтересованих користувачів інформації. Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" встановлені такі вимоги до її якості:

– дохідливість. Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають довготні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;

– достовірність. Інформація, наведена у фінансовій звітності, повинна бути, достовірною, не містити помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів

– порівнянність. Бухгалтерська звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди і фінансові звіти різних підприємств. Яке порівняння дає змогу оцінити динаміку розвитку підприємства і його місце на ринку. Для забезпечення Порівнянності у кожному фінансовому звіті необхідно наводити всю числову інформацію за попередній період способом, який дозволяє зіставляти її з даними за звітний період;

– доречність. Бухгалтерська звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

3. Класифікація звітності

З метою упорядкування та спрощення складання звітності її класифікують за такими найбільш поширеними ознаками:

1. За змістом та джерелами складання. За змістом та джерелами складання розрізняють статистичну, бухгалтерську та спеціальну (оперативну) звітність.

Статистична звітність містить інформацію, необхідну для статистичного вивчення господарської діяльності. Джерелами статистичної звітності є, головним чином, дані статистичного обліку.

Бухгалтерська звітність відображає підсумкові показники господарської діяльності за звітний період. Характерною її особливістю є те, що вона складається (звітні дані) тільки за даними поточного бухгалтерського обліку, причому з дотриманням балансового узагальнення облікової інформації. Цей принцип закладено в самій структурі звітних форм, внутрішній та міжформенній тотожності показників.

Крім статистичної та бухгалтерської звітності, підприємства подають звіти спеціального призначення, які направляються в окремі органи управління та контролю і містять цілеспрямовану специфічну інформацію.

Спеціальна інформація подається з питань розрахунків з бюджетом, з позабюджетними органами, отримання та використання цільових кредитів, наявності валютних коштів за кордоном, простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості тощо. Джерелами такої інформації є дані бухгалтерського та статистичного обліку.

2. За строком подання. За строком подання розрізняють нормативну (нормальну) і термінову звітність. Нормативна подається в суворо визначені строки. Термінова — у термін до чотирьох робочих днів по закінченню звітного періоду.

3. За ступенем узагальнення. За ступенем узагальнення звітність поділяється на первинну, що подається підприємством (окремою юридичною особою) та зведена, узагальнена за даними первинної звітності у масштабі галузі, корпорації, міністерства тощо.

4. За обсягом. За обсягом результатів відображуваної діяльності звітність поділяється на повну та коротку (скорочену).

5. За періодичністю подання. Розрізняють звітність внутрішньорічну та річну. На практиці внутрішньо річну бухгалтерську звітність називають періодичною (порівнюється за певні періоди року — квартал, півріччя, дев'ять місяців). За обсягом відображення фінансової та господарської діяльності підприємства річна звітність більш повна, ніж внутрішньорічна.

6. За охопленням видів діяльності. За охопленням видів діяльності звітність може відображати всі її сторони або обмежитись лише основною (якщо це промислове підприємство — промисловою діяльністю).

7. За поширенням на галузі народного господарства. За поширенням на галузі народного господарства звітність буває типовою та галузевою. У першому випадку в зв'язку з тим, що відображаються облікові дані однакового змісту, застосовуються типові форми звітів, а в другому — спеціалізовані, галузеві, так як відображаються показники за специфічними видами діяльності.

8. За характером направлення та використання. За характером направлення та використання розрізняють звітність для внутрішнього управління підприємством (внутрішня звітність) і для зовнішнього, тобто для використання зовнішніми органами — фінансові органи, банки, засновники (акціонери), органи статистики (зовнішня звітність).

9. За роллю в управлінні народним господарством. За роллю в управлінні народним господарством звітність підприємства поділяють на державну та внутрішню. Державна звітність (звітні форми) затверджується Кабінетом

Міністрів України, використовується державними органами і є суворо обов'язковою. Внутрішня — розробляється керівництвом підприємства (об'єднання, корпорації, холдінгу тощо) і використовується для управління підприємством.

10. За ступенем використання обчислювальної техніки. У теперішній час звітні форми заповнюються вручну або з використанням ЕОМ. Тому за ступенем використання обчислювальної техніки звітність можливо поділити на ту, що складається вручну і за допомогою обчислювальної техніки.

11. За способом відправки тощо. За способом відправки звітність можливо поділяти на поштову, телеграфну тату, що відправляється в автоматичному режимі, за допомогою електронного зв'язку.

4. Підготовча робота перед складанням бухгалтерської звітності.

Метою складання бухгалтерської звітності є надання користувачам для приймання рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Перед складанням бухгалтерської звітності проводиться відповідна робота, рисунок 1.1.



Рис 1.1. Підготовча робота перед складанням бухгалтерської звітності

Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Бухгалтерська звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

Бухгалтерська звітність повніша бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Бухгалтерська звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

Порядок надання бухгалтерської звітності користувачам визначається чинним законодавством України Національним Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності".

Бухгалтерська звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- участі в капіталі підприємства;
 - оцінки якості управління;
 - оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
 - забезпеченості зобов'язань підприємства;
 - визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
 - регулювання діяльності підприємства;
- інших рішень.

5. Користувачі бухгалтерської звітності.

Бухгалтерська звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб. Користувачі і мета використання фінансової звітності наведено на рисунку 1.2.



Рис. 1.2. Користувачі і мета використання бухгалтерської звітності

Рекомендована література:

основна

1. Давидюк Т.В., Манойленко О.В., Ломаченко Т.І., Резніченко А.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2016. – 392 с. https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/09/Davydiuk_Bukhhalterskyi_oblik_2016.pdf
2. Куцик П., Чабанюк О., Ф. Макарук Ф. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2015. – 364 с.
3. Маслій Н.Д. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Одес. нац. ун-т ім. І. І. Мечникова. – Одеса : Астропринт, 2017. – 270 с. http://liber.onu.edu.ua/pdf/Masliy_bux_oblik2017.pdf
4. Осмятченко В. О., Тесленко Т. І., Герасименко О. М., Титенко Л. В., Скоробагач А. Є., Вавілов В. В. Бухгалтерський облік. Київ: Простобук, 2017. – 552 с. http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2618/1/2603_IR.pdf
5. Серпенінова Ю.С. Основи бухгалтерського обліку: навчальний посібник / [Бурденко І.М., Гольцова С.М., Макаренко І.О., Савченко Т.Г., Серпенінова Ю.С.]; За заг. ред. Серпенінової Ю.С. – Суми: Видавництво «Винниченко М.Д.», 2016. – 266 с. <https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/58374/3/Serpeninova.pdf>
6. Соколов В.М., Косата І.А., Розіт Т.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник /за ред. В. М. Соколова. – Х.: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2018. – 222 с.
7. Скоробогатова Н.Є. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ: КПІ ім. Ігоря Сікорського, Видавництво «Політехніка», 2017. – 248 с.
8. Чабанюк О. М., Кузьмінська К. І. Облік і оподаткування у торгівлі та підприємствах ресторанного бізнесу: Навчальний посібник. Київ: Алерта, 2019. - 214 с.

Додаткова

1. Accounting Research Journal <https://www.emerald.com/insight/publication/issn/1030-9616>
2. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2016. – 536 с.
3. Зінченко О.В., Радіонова Н.Й., Хаустова Є.Б. Бухгалтерський облік: у схемах і таблицях: Навчальний. посібник /під заг. ред. М.І. Скрипник. – Київ: «Центр учбової літератури», 2017. – 340 с. https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/8836/1/20180207_Skrypnyk_NP.pdf
4. Серпенінова Ю.С., Гольцова С.М., Макаренко І.О. Бухгалтерський облік: загальна теорія: навчальний. посібник. Суми: Університетська книга, 2015. – 336 с.
5. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 4-те вид., переробл. і доповн. – Київ: Знання, 2015. – 572с.
6. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1«Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 07.02.2013 р. № 73.
7. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : закон України від

16.07.99 р., № 996-XIV зі змінами і доповненнями – [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

Інформаційні ресурси

1. Комп'ютерна правова бібліотека "Ліга" <http://www.liga.ua>
2. Нормативні акти України <http://www.nau.kiev.ua>
3. Законопроекти України <http://www.zakon.gov.ua>
4. Бухгалтерія <http://www.buhgalteria.com.ua>
5. Урядовий кур'єр <http://www.ukcc.com.ua>
6. Баланс <http://www.balance.dp.ua>
7. Вісник Податкової служби України <http://www.visnuk.com.ua>
8. Газета «Все про бухгалтерський облік» www.vobu.com.ua