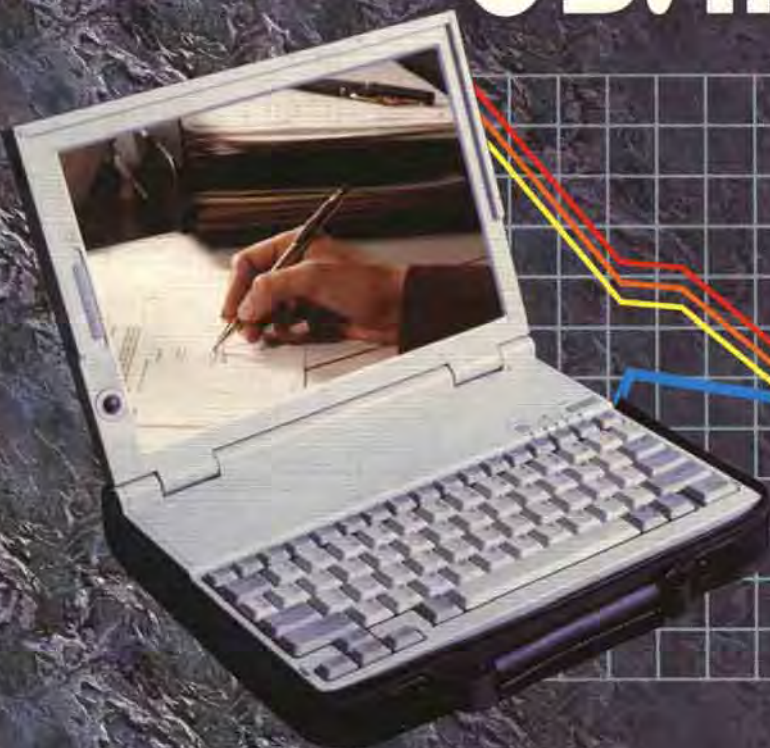


В. С. БІЛОУСЬКО
М. І. БЕЛЕНКОВА

Теорія бухгалтерського ОБЛІКУ



“Мета”

В. С. БІЛОУСЬКО
М. І. БЕЛЕНКОВА

Теорія бухгалтерського ОБЛІКУ

*Допущено
Міністерством аграрної
політики України
як навчальний посібник
для студентів економічних
спеціальностей аграрних
вищих закладів освіти
III – IV рівнів акредитації*

Київ
«Мета»
2002

УДК 567.24(078)
ББК 65.052я73
Б61

*Гриф надано Міністерством аграрної
політики України (лист № 18-13/237
від 13.04.2001 р.)*

Рецензенти: *В. Я. Амбросов* — д-р екон. наук, проф., член-кор. УААН, зав. кафедри обліку і аудиту Харківського державного технічного університету; *С. Ф. Лисенко* — канд. екон. наук, проф., зав. кафедри обліку і фінансів Харківського соціально-економічного інституту; *А. І. Бойченко* — канд. екон. наук, доцент кафедри статистики і економічного аналізу ХДАУ ім. В. В. Докучаєва

Білоусько В. С., Беленкова М. І. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник / За ред. В. С. Білоуська. — 2-ге вид. — К.: Мета, 2002. — 240 с.: іл.
ISBN 966-7947-02-5

Системно, згідно з програмою курсу «Теорія бухгалтерського обліку» висвітлено питання теорії бухгалтерського обліку, викладено її елементи як складові частини методу бухгалтерського обліку. Використано чинні в Україні нормативні документи з бухгалтерського обліку, а також вимоги Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Певною мірою викладено основні принципи обліку в державах світової співдружності.

Для студентів економічних спеціальностей аграрних вищих закладів освіти III – IV рівнів акредитації.

ISBN 966-7947-02-5

ББК 65.052я73

© В. С. Білоусько,
М. І. Беленкова, 2002

Присвячується 185-річчю Харківського державного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва

*Добрій пам'яті професорів
С. Д. Бутка і О. Ф. Галкіна*

Передмова

Цей навчальний посібник, виданий в 1995 році як курс лекцій з теорії бухгалтерського обліку, перероблено і доповнено відповідно до умов реформування системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності та прийнятого Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (від 16 липня 1999 р.), «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, підприємств та організацій», «Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, підприємств та організацій» (затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291), а також Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених в 1999 – 2000 рр.

У посібнику викладено матеріал згідно з вимогами навчальної програми курсу «Теорія бухгалтерського обліку». Враховуючи досвід викладання цього курсу в Харківському державному університеті ім. В. В. Докучаєва, пропонувано найбільш прийнятну для логічного засвоєння послідовність вивчення навчального матеріалу, передбачено активну творчу самостійну роботу студентів.

Ряд тем пов'язано з історичними аспектами розвитку елементів методу бухгалтерського обліку та накопиченим досвідом з основних принципів бухгалтерського обліку за кордоном.

Для вивчення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) матеріал викладено окремими розділами, які включають характеристику етапів розвитку теорії бухгалтерського обліку, його основні методологічні принципи; історію створення, функції, повноваження, обов'язки Комітету міжнародних стандартів обліку (КМСО); загальну характеристику управлінського та фінансового обліку й звітності.

Окремі розділи навчального посібника підготували: В. С. Білоусько, М. І. Беленкова (передмова і розд. 1 – 5, 8 – 14), Т. Ю. Білоусько (розд. 6), В. С. Білоусько, М. І. Беленкова, Т. Ю. Білоусько (розд. 7).

Тема 1

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА І ФУНКЦІЇ ГОСПОДАРЬСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Загальні положення

Указ Президента України від 3 грудня 1999 р. «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки» спрямований на прискорення і спрощення процесу реорганізації КСП у підприємницькі структури як колективного, так й індивідуального господарювання — у сільськогосподарські виробничі кооперативи та різні види господарських товариств, приватно-орендні підприємства і селянські (фермерські) господарства.

Зауважимо, що Україна освоює власну модель аграрної політики, яка потребує опрацювання та практичної реалізації власної теорії, методології і практики переведення сільського господарства, всього аграрно-промислового виробництва на принципово нові засади розвитку.

У вирішенні проблем, пов'язаних з формуванням нової організаційної структури сільськогосподарського виробництва, великого значення набуває **науково обґрунтована організація бухгалтерського обліку**.

Чітка побудова бухгалтерського і управлінського обліку відповідно до змін, що відбуваються в його організації та техніці ведення, підвищує роль обліку як основного засобу одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень і запобігання ризику у виробничо-господарській, фінансовій діяльності підприємств, у системі оподаткування, за довгостроковими зобов'язаннями, поточними і розрахунковими операціями, у складанні бухгалтерського балансу, фінансової звітності тощо.

Реформування системи бухгалтерського обліку й фінансової звітності, необхідної як зовнішнім, так і внутрішнім користувачам, є складовою частиною заходів, орієнтованих на введення економічних відносин ринкового спрямування.

Відповідно до Указу Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку і статистики» (23.05.1992 р.). Кабінетом Міністрів України (постанова від 4.05.1993 р. № 328) було затверджено: «Концепцію побудови національної статистики України» та «Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики».

Для виконання зазначених рішень Міністерство фінансів, Міністерство економіки, Держкомстат, Міністерство аграрної політики і Національний Банк України здійснили заходи щодо інтеграції бухгалтерського обліку відповідно до потреб економіки і управління господарським комплексом за умов впровадження законодавчих підстав функціонування ринкової економіки соціальної орієнтації.

Зазначимо, що 2000-й рік знаменує собою початок широкомасштабного реформування бухгалтерського обліку в Україні в зв'язку з тим, що 16 липня 1999 р. за № 996-XIV прийнято Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 затверджено «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій», а також «Інструкцію по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», які зареєстровані в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 р. відповідно за № 892/4185 та № 893/4186.

Зауважимо, що в Україні затверджені і запроваджені національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НСБО). За офіційними даними, їх повинно бути 24.

Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачає, що державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств, гарантують і захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності [5].

У державах світової співдружності з розвинутою ринковою економікою загальна бухгалтерія поділяється на дві підсистеми: *зовнішню* — фінансову та *внутрішню* — управлінську (внутрішньогосподарську). Такий поділ об'єктивно зумовлений відмінностями щодо цілей і завдань зовнішньої і внутрішньої бухгалтерії [5].

В Україні бухгалтерський облік також поділяється на фінансовий і управлінський, до того ж у фінансовому обліку поступово відокремлюється управлінська функція. Ведення фінансової бухгалтерії є обов'язковим для всіх підприємств. Фінансовий облік ведеться в інтересах зовнішніх користувачів — потенційних влас-

ників та інвесторів, управлінській — внутрішніх, зокрема адміністративній, яка повинна за його даними приймати оперативні управлінські рішення.

Фінансовий облік фіксує інформацію про поточні витрати у елементному розрізі, а саме: прибутки підприємства, стан дебіторської та кредиторської заборгованості, розміри фінансових інвестицій, стан джерел фінансування тощо.

В основному споживачами інформації фінансового обліку щодо підприємства виступають зовнішні користувачі. Це — органи податкової адміністрації, біржі, банки, інші фінансові інститути, постачальники та покупці, потенційні інвестори тощо.

Фінансова звітність відкрито публікується і не становить комерційної таємниці підприємства. Система формування фінансової звітності повинна бути прозорою, доступною для розуміння компетентними користувачами. Усі ці чинники зумовлюють чітку регламентацію структури, форми зовнішньої звітності підприємства, правил і принципів її складання.

Щодо внутрішньої облікової системи на підприємстві, то питання про те, створювати її чи ні, як правило, вирішує безпосередньо адміністрація.

Управлінський облік, на відміну від фінансового, — облік не фактичної величини майна, витрат і доходів, стану розрахунків і зобов'язань, а облік чинників, обставин та умов, що впливають на виробничо-господарську і фінансову діяльність підприємства. Його мета — надати інформацію для прийняття рішень з управління економікою підприємства та перевірити ефективність виконання прийнятих рішень [5].

У системі управлінського обліку відтворюється, передусім, інформація про витрати, які групуються і класифікуються за видами та місцем виникнення, структурними підрозділами (відділами, секціями, складами), де відбувається споживання ресурсів [5].

Необхідність виділення даних управлінського обліку в самостійну систему багато в чому пов'язана з посиленням вимог до зберігання комерційної таємниці діяльності підприємства, обставин, за яких приймаються ті чи інші рішення [5].

Дані управлінського обліку — комерційна таємниця, і не тільки для зовнішніх користувачів, а й для управлінського персоналу самого підприємства, що не має прямого відношення до рішення цієї проблеми [5].

Адміністрація підприємства самостійно встановлює склад, терміни і періодичність подання внутрішньої звітності.

|| Звертаємо особливу увагу на поняття «стандарт бухгалтерського обліку».

Стандарт бухгалтерського обліку — це облікові правила і процедури, що стосуються виміру, оцінювання і надання облікової

інформації, розроблені відповідними професійними організаціями, наприклад Комісією зі стандартів фінансового обліку (США), Комітетом з міжнародних стандартів обліку, що знаходиться у Великій Британії [5].

Міжнародні стандарти — це документи, що носять характер рекомендацій. Є країни, які застосовують міжнародні стандарти як національні. В Україні, як і в багатьох інших країнах світової співдружності, прийняті свої національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський стандарт — це стандартні вимоги до методів і процедур ведення бухгалтерського обліку. Стандарти бухгалтерського обліку будуються на елементах: державні процедури — інструкції, що регулюють порядок встановлення стандартів; вплив з боку недержавних бухгалтерських організацій. Бухгалтерські стандарти, як правило, співпадають з бухгалтерськими принципами [5].

У багатьох країнах стандарти бухгалтерського обліку розробляються професійними недержавними організаціями бухгалтерів, до того ж частина стандартів носить обов'язковий характер, а частина — рекомендаційний. У деяких країнах правила бухгалтерського обліку встановлюються особами, уповноваженими урядовими органами. До останніх належить й Україна [5].

Структура регулювання бухгалтерського обліку:

перший рівень (основа) — загальні положення Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5];

другий рівень — стандарти і План рахунків, що базуються на Законі, затверджені Мініфіном і зареєстровані в Мініюсті [5];

третій рівень — накази та листи Мініфіну, що роз'яснюють, як застосовувати кожний стандарт в тій чи іншій конкретній ситуації [5].

Зазначимо, що загальний характер багатьох норм стандартів дає бухгалтерам широке поле професійної творчості та дозволяє самостійно приймати важливі рішення з проблем бухгалтерського обліку [5].

Зауважимо, що національні стандарти бухгалтерського обліку України охоплюють усі діючі міжнародні стандарти (МСБО — їх 39). Однак деякі національні стандарти об'єднують положення кількох МСБО, а в деяких випадках розроблені стандарти, зміст яких не має аналога в міжнародних стандартах. Але всі національні стандарти ґрунтуються на МСБО і не суперечать їм [5].

Отже, у зв'язку з відсутністю чітких шаблонів, у яких бухгалтер міг би проставляти потрібні суми, відображуючи ту чи іншу господарську дію або подію (господарську операцію), він аналізує передусім її економічний зміст, а від цього залежить й її відображення у звітності [5].

1.2. Характеристика господарського обліку, його виникнення та розвиток

Історія господарського обліку нараховує понад 6000 років, його поява пов'язана з господарською діяльністю. Господарю треба було знати: скільки і якого майна є фактично, яка заборгованість господаря і йому, яка ефективність господарювання та ін. Щоб все це знати, необхідна була писемність та арифметика. Невипадково деякі дослідники вважають, що потреба в господарському обліку дала поштовх розвитку писемності та математики.

Безперечно, що систему господарського обліку складають матеріальні носії інформації (даних) — папіруси, глиняні та воскові таблиці, а нині — паперові первинні документи. Незалежно від матеріальних носіїв в обліку історично склалася система поточної реєстрації інформації.

Науковий пошук і розвиток суспільних відносин забезпечили перехід від облікового натуралізму до облікового реалізму. Важливим напрямом цього періоду було виникнення подвійної бухгалтерії (подвійне відображення актів господарської діяльності). Виняткове значення мало введення єдиного грошового вимірника, що сприяло створенню єдиної системи обліку.

Для успішного господарювання необхідна оперативна інформація, пов'язана з виробництвом, обміном і споживанням матеріальних і нематеріальних цінностей, наданням і використанням послуг, інформацію, яку одержують за допомогою господарського обліку. Тому підвищення його оперативності, максимальне наближення до потреб управління господарством у сучасних умовах має першочергове значення.

Цю інформацію в обліку одержують шляхом систематичного **спостереження** за здійснюваними господарськими діями (ситуаціями), їх **вимірюванням** у певних числових показниках і **реєстрації** за певною системою.

Слід відзначити, що **кількісні** показники обліку є **основою** для **якісної** оцінки явищ і процесів, що піддаються обліку (наприклад, на підставі кількісних показників про собівартість і вартість реалізованої продукції можна визначити прибутки або збитки господарства, його рівень рентабельності тощо).

Господарський облік, як свідчить сама назва, це облік господарства, облік господарської діяльності підприємства, суспільства, що містить у собі виробництво, реалізацію і розподіл матеріальних благ, необхідних для задоволення своїх потреб.

Отже, господарський облік є кількісним відображенням і якісною характеристикою господарських процесів з метою контролю за їх розвитком і керівництва ними.

Зміст господарського обліку, його цілі, мета і завдання, методи і форми головним чином залежать від способу суспільного виробництва та характеру виробничих відносин. На етапі розвитку суспільства господарський облік визначається особливостями тієї суспільно-економічної формації, процеси якої він відображує і контролює.

Зауважимо, що господарський облік історично зумовлений та відображує інтереси суспільства.

У сучасних умовах розвитку нашої держави господарський облік має виняткове значення.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», ст. 8, п. 1 «Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації». Там же, п. 3: «Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку ... несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства України та установчих документів».

Важливим є те, що згідно з цим Законом підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства, тобто обирає сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Узагальнюючи розглянуті вище аргументи, зауважимо, що господарський облік має виняткове значення у вирішенні питань, пов'язаних з господарською діяльністю підприємств, установ та організацій у сучасних умовах економічного механізму господарювання та ринкових відносин у господарюванні.

1.3. Види господарського обліку та їх методологічна єдність

Єдина система господарського обліку на підприємстві, в галузі та державі загалом забезпечується трьома нерозривно пов'язаними видами обліку: оперативно-технічним (оперативним), статистичним і бухгалтерським [17].

Оперативно-технічний облік має ряд специфічних особливостей властивих тільки цьому виду обліку. Одна із важливих його характеристик — швидкість (терміновість) отримання інформації. Від оперативного обліку не вимагається абсолютної достовірності, оскільки оперативні дані не дають вичерпної характеристики окремих явищ, дій чи подій господарської діяльності [17].

Оперативно-технічний облік здійснюється безпосередньо на місці (цех, склад, ферма тощо) й забезпечує негайне спостереження та реєстрацію виконаних виробничих і комерційних операцій та інших чинників господарської діяльності підприємства, організації чи установи. Мета оперативного обліку — швидке одержання інформації про хід виробництва, реалізацію продукції (робіт чи послуг). Оперативний облік охоплює господарські і виробничі операції, що не мають безпосереднього відображення в поточному бухгалтерському обліку [17].

За допомогою оперативно-технічного обліку одержують дані про щоденний випуск продукції, щоденне відвантаження та реалізацію продукції, товарів, про витрати сировини та інших матеріальних цінностей, трудові витрати, додержання умов договірних поставок тощо. Дані для цього виду обліку одержують шляхом безпосереднього збереження фактів господарської та виробничо-фінансової діяльності підприємства, організацій та установ [17].

Водночас оперативний облік охоплює й ті господарські операції, що не мають безпосереднього відображення у бухгалтерському і статистичному обліку. Так, за його допомогою контролюють явку працівників на підприємство і повернення з нього після закінчення робочого часу, роботу верстатів і машин, їхніх простоїв, режим технологічного процесу, стан і хід розрахунків підприємства з іншими підприємствами, організаціями та установами тощо [17].

Показники оперативного обліку використовують для забезпечення контролю. Ці показники часто не документують, а сповіщають усно. Для одержання необхідної інформації дані оперативного обліку одержують шляхом спостереження, а також використовують сучасну оргтехніку, наприклад комп'ютери, телефакси, телевізори, радіозв'язок тощо. В процесі оперативному обліку, як правило, користуються натуральними, трудовими і грошовим вимірниками. Оперативно-технічним обліком повинні займатися працівники всіх служб підприємства — виробничої, технічної, бухгалтерської, постачання, праці, кадрів тощо [17].

Статистичний облік — це планомірне збирання і вивчення масових кількісних та якісних явищ і закономірностей загального розвитку за конкретних умов місця й часу (перепис наявності обладнання, визначення середньої заробітної плати працівників підприємства за категоріями працюючих, кількість і якість виробленої продукції, використання робочого часу, чисельність населення тощо). Дані про господарські та виробничі зміни статистичний облік одержує з оперативно-технічного і бухгалтерського обліку. Наприклад, за даними статистичного обліку, який використовує дані бухгалтерського обліку, можна визначити зростання продуктивності праці, зниження собівартості продукції (робіт і послуг), чисельність працюючих за віком, статтю, кваліфікацією

тощо. Ці дані допомагають аналізувати результати різних процесів і прогнозувати подальший їх розвиток [17].

Таким чином, на основі статистичного обліку визначаються кількісні і якісні показники роботи кожного підприємства. Виходячи з викладеного вище, статистичний облік являє собою систему вивчення, узагальнення і контролю за масовими явищами, що мають загальнодержавний характер [17].

Бухгалтерський облік відображує господарську діяльність окремих підприємств, організацій і установ. Важливою особливістю бухгалтерського обліку є те, що господарські явища (чинники господарської діяльності: дії і події), які виражаються в натуральних і трудових вимірниках, обов'язково узагальнюються у грошовому вимірнику.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік — це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень [17].

На відміну від інших видів господарського обліку, бухгалтерський облік забезпечує суцільну реєстрацію всіх господарських операцій документами первинного обліку. Важливою особливістю бухгалтерського обліку є те, що він відображує господарські операції систематично і послідовно, в міру їх здійснення, що забезпечує суцільне і безперервне спостереження за виконанням господарських процесів. Цим бухгалтерський облік і відрізняється від оперативного і статистичного, які використовують метод часткового (вибіркового) спостереження [17].

Отже, бухгалтерський облік є системою безперервного, суцільного, документально обґрунтованого і взаємопов'язаного відображення всіх активів підприємства (ресурси, контрольовані підприємством як результат минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому¹), джерел їх утворення і процесів в узагальненому грошовому вимірнику для контролю за господарською діяльністю підприємства.

Як ми раніше стверджували, згідно з вимогами МСБО в державах світової співдружності запроваджено ведення фінансового та управлінського обліку, тому в Україні подекуди отождожують поняття бухгалтерського обліку з фінансовим. Але ж треба мати на увазі, що згідно з Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» чітко регламентовано поняття бухгал-

¹ Економічна вигода — потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

терського та управлінського обліку (внутрішньогосподарського обліку). При цьому чітко визначено, що управлінський облік — це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Зазначимо, що поряд з розглянутими видами господарського обліку в державах світової співдружності та в Україні мають місце податковий, регулятивний і креативний облік.

Слід чітко розмежувати бухгалтерський і податковий облік, оскільки податковий облік забезпечує податкові регулювання органами ДПА (державна податкова адміністрація) через подання податкових декларацій (на прибуток, з ПДВ — податок на додану вартість, з акцизу та ін.) в рамках чинних законів.

Регулятивний облік виконує регулятивні вимоги державним Антимонопольним комітетом, на біржах, комісією з цінних паперів, судами тощо.

Креативний облік. Елементи креативного обліку (creative accounting) зустрічаються ще в ХІХ столітті. Вже тоді шляхом створення резервів бухгалтері-практики почали приховувати прибуток. Креативний підхід особливого поширення набув у бухгалтерському обліку з виходом на арену бухгалтерських товариств, яким властиве відокремлення власності від управління і, як наслідок, суперечливі інтереси власників і управлінців. Передумовою його посилення були відсутність облікових стандартів і законодавчих актів [5].

Нині захист інтересів інвесторів і власників регламентовано стандартами та нормами права. Однак з виникненням більш складних методів ведення бізнесу випадки застосування креативних методів обліку зустрічаються не рідко. Так, Ф. Л. Гріффіте (США) зазначає, що майже всі компанії країни здійснюють махінації з прибутком [5].

Що слід розуміти під креативним обліком? Загальноприйнятого визначення цього поняття до цього часу не існує. Термін «креативний» (творчий) застосовується в бухгалтерському обліку і часто сприймається негативно. Хоча за умови використання наукових методів творчий підхід може дати позитивні результати. У кращих своїх проявах креативний облік — це будь-який науковий метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам і принципам [5].

Креативний облік є позитивним тоді, коли використовується без прямого порушення законодавства для відображення основних тенденцій у зміні вартості бізнесу і достовірної картини стану справ, особливо, якщо не існує інших методів відображення в обліку нової операції. У протилежному разі — це припасування звітів

ності підприємства до більш вигідного відображення його діяльності для акціонерів, інвесторів та інших зацікавлених осіб. За таких умов це метод, який відображує скоріше бажаний, ніж фактичний стан підприємства. Він використовується недобросовісними управлінцями з метою введення в оману інвесторів, кредиторів, банкірів та інших користувачів фінансової звітності. У цих випадках для характеристики креативного обліку часто використовуються такі вирази, як «підтасування», «припасовування рахунків», «косметична звітність» та «оформлення вітрини» [5].

Сприятлива атмосфера для застосування креативного обліку складається тоді, коли законодавчі норми, а також облікові правила або принципи, призначені для регулювання облікових методів, часто мають гнучкі, але не завжди однозначні формулювання. Це пояснюється тим, що правові норми і стандарти, покликані управляти процесом підготовки та надання ефективного звітності, мають за мету лише звуження кола доступних варіантів. Вони вимагають дотримання послідовності, але не прагнуть до стандартизації всіх облікових методів [5].

Проблема креативного обліку пов'язана з питанням професійної етики. Подання достовірних звітних показників з визнанням переваги економічної сутності над юридичною формою для бухгалтера є професійним і моральним обов'язком. З цієї точки зору рівень застосування креативного обліку прямо залежить від етичної позиції бухгалтера [5].

Використання креативного обліку вимагає великого досвіду і вмінь у ході підготовки і перевірки звітності. Це пов'язано з тим, що не завжди креативний підхід в обліку є негативним, а наслідки недобросовісного використання не є завжди очевидними [5].

Розповсюдження креативного обліку вимагає понять, які використовуються в публічній фінансовій звітності таких, як «добробовісність» і «суттєвість». На допомогу практикам слід прийняти концептуальні основи бухгалтерського обліку. З точки зору розробки стандартів це є кращим стимулюючим чинником креативного обліку [5].

Бухгалтерський облік як соціально сформована дисципліна за своєю природою є творчим. Проте з відокремленням власності від управління, а також із зростанням масштабів підприємств інвесторам (в т. ч. потенційним) слід надати захист. З точки зору ведення бухгалтерського обліку принципи, концепції і стандарти потрібні для забезпечення його узгодженості і одноманітності. Щоб досягти виконання загальноприйнятих принципів чи концепцій, треба прийняти професійні або правові певні норми і правила. Ці заходи не обов'язково повністю ліквідують креативний підхід до обліку, але приведуть до скорочення його масштабів і наслідків [5].

У сучасних умовах розвитку економіки України всі види обліку (оперативний, бухгалтерський, управлінський і статистичний) тісно взаємопов'язані, доповнюють один одного і утворюють єдину систему народногосподарського обліку. Такий взаємозв'язок між цими видами обліку забезпечується застосуванням єдиної первинної документації. Всі види господарського обліку взаємодіють між собою єдністю свого предмета, метою і спільністю завдань. Єдність системи обліку в державах світової співдружності полягає в тому, що окремі його види доповнюють і розвивають один одного.

1.4. Вимірники, що застосовують в обліку

Об'єкти, що охоплюються господарським обліком, відображаються за допомогою числових (кількісних) показників. При цьому застосовуються натуральні, трудові і грошовий вимірники.

Натуральні вимірники використовують для одержання даних за кількістю однорідних об'єктів обліку в одиницях виміру (за об'ємом, площею, вагою, довжиною). Використання натуральних показників залежить від особливостей облікових об'єктів. Так, земельні угіддя обліковують в гектарах, урожай — в центнерах, соломі — в тоннах тощо. Застосовують також комбіновані натуральні вимірники. Наприклад, роботу вантажного автотранспорту виражають в тонно-кілометрах (т/км), що характеризує одночасно масу вантажу і відстань, на яку його перевозять [17].

Натуральні вимірники відображують облікові об'єкти (наприклад, вироблену продукцію) не лише кількісно, а й дають певною мірою їхню якісну характеристику (за видами, сортами, розмірами тощо), що має виключне значення для відображення цих об'єктів в бухгалтерському обліку.

Без натуральних вимірників неможливо перевірити правильність використання матеріальних ресурсів, їх зберігання тощо. Дані натурального обліку використовують для складання матеріальних балансів в окремих галузях і народному господарству загалом.

Зауважимо, що натуральні вимірники застосовують лише для обліку однорідних об'єктів (не можна, наприклад, підрахувати масу зерна, виражену в центнерах і кількість приплоду тварин, виражених в головах тощо).

Трудові вимірники використовуються з метою обліку кількості відпрацьованого часу та обліку праці, витраченої на виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг і виражаються в одиницях часу, тобто днях, годинах, хвиликах. За допомогою тру-

дових вимірників у поєднанні з натуральними встановлюють і контролюють норми виробітку, визначають продуктивність праці (наприклад, за кількістю часу, витраченого на виробництво одиної одиниці продукції: год/га, хв/ц, людино-днів тощо). Трудовий вимірник дає змогу визначити ефективність витрат праці в окремо взятому процесі [17].

Грошовий (вартісний) вимірник застосовують для узагального відображення всіх господарських операцій і явищ, що раніше виражалися в натуральних і трудових вимірниках господарських активів (засобів, джерел їх формування, господарських процесів та їх результатів).

Грошовий вимірник (в Україні — гривня, копійка, Росії — карбованець, копійка, США — долар, цент, Німеччина — марка, Угорщина — форинт, Азербайджан — манат, Франція — франк, Англія — фунт стерлінгів та ін.) використовується поряд з натуральними і трудовими при обліку заробітної плати, матеріалів, готової продукції, реалізації, доходів, збитків у розрахунково-кредитних операціях тощо, а також для узагальнення й визначення результатів виробничо-господарської та фінансової діяльності підприємства, організації, установи за звітний період при складанні поточних і річних фінансових звітів, бізнес-планів підприємства тощо.

1.5. Мета й основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст. 3) метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати та рух грошових коштів підприємства (ст. 3.1).

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 (ст. 3.2).

Ст. 4 Закону «Основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності» свідчить про те, що бухгалтерський облік і фінансова звітність ґрунтуються на таких **основних принципах**: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, перевагу сутності над формою (суттєвість), історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник і періодичність.

Обачність — застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат і завищеної оцінки активів і доходів підприємства.

Повне висвітлення — фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймається на її основі.

Автономність — кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відобразитися у фінансовій звітності підприємства.

Послідовність — постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики (сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання звітності).

Безперервність — оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється з припущенням, що його діяльність триватиме далі.

Нарахування та відповідність доходів і витрат — для визначення фінансового результату звітного періоду потрібно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Превалювання сутності над формою — операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише з юридичної форми.

Історична (фактична) собівартість — пріоритетною є оцінка активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Єдиний грошовий вимірник — вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється у грошовій оцінці. Підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають бухгалтерську звітність у грошовій одиниці України.

Періодичність — можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

1.6. Завдання, вимоги та функції бухгалтерського обліку

Господарська діяльність кожного виробничо-комерційного підприємства базується на найбільш раціональному використанні матеріалів і грошових ресурсів, а також робочого часу у процесі виробництва. Головне завдання кожного підприємства — випуск продукції, торгівля товарами високої якості з найменшими витратами [17].

Основними завданнями бухгалтерського обліку є виявлення обсягу випущеної з виробництва продукції, придбаних товарів, їх реалізації; виявлення фактичних витрат з виробництва продукції чи придбання товарів; аналіз і контроль собівартості виробленої продукції та її зниження; визначення кінцевих результатів діяльності підприємства [17].

Виходячи з цього **завданнями бухгалтерського обліку є**

- додержання положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- побудова обліку на кожному підприємстві відповідно до особливостей його технології та організації виробництва, особливостей його організаційної структури;
- забезпечення наявності первинної документації щодо кожної господарської операції та своєчасної обробки первинних документів, яка б давала змогу в будь-який момент визначити кількість, термін надходження й витрат сировини, матеріалів, палива та інших матеріальних цінностей, випуск і реалізацію готової продукції тощо, відповідність фактичних даних бухгалтерського обліку завданням визначених бізнес-планом;
- забезпечення повного відображення всіх витрат підприємства за їх складовими елементами, а також усіх доходів підприємства і повсякденне співставлення витрат з доходами, виявлення результатів кожного господарського процесу і загальних фінансових результатів діяльності підприємства;
- забезпечення обліку господарських активів, зобов'язань, капіталу та контроль за їх економним і раціональним використанням;
- контроль за станом рентабельності виробництва продукції і рентабельності підприємства загалом;
- виявлення резервів подальшого збільшення ефективності виробництва [17].

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

Перша вимога — раціональність і економічність побудови бухгалтерського обліку. Раціонально організований і на належному рівні поставлений бухгалтерський облік — **основа правильного ведення господарства** [17].

Друга вимога — ясність і зрозумілість бухгалтерського обліку.

Третя вимога — простота, чіткість, точність і повнота поточних і звітних даних, попередження всілякого роду спроб перекручування дійсності, усунення серйозних недоліків в організації бухгалтерського обліку і посилення його ролі в здійсненні контролю

за господарською діяльністю; надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період [17].

Четверта вимога — дієвість і достовірність поточних і звітних даних згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 6 «Про виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Помилки, які виникають у зв'язку з неуважним ставленням працівників бухгалтерського обліку до своїх обов'язків, призводять до недостовірності облікових даних, а це створює умови для зловживань і крадіжок власності підприємства [17].

П'ята вимога — порівняння звітних даних останнього періоду з даними за минулі звітні періоди, прогнозами, даними бізнес-планів підприємства. При цьому повинна використовуватися єдина оцінка об'єктів, єдність показників за об'єктами обліку та фінансової звітності тощо [17].

Функції бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік виконує такі важливі функції: інформаційну, контрольну, управлінську і виховну.

Інформаційна функція забезпечує відображення фактичного стану господарської діяльності, тобто облік як система забезпечує необхідною інформацією всю сферу господарської діяльності підприємств.

Контрольна функція бухгалтерського обліку важлива сама по собі, тому що вона забезпечує контроль за зберіганням і раціональним використанням господарських активів, капіталу, зобов'язаннями та господарською діяльністю.

Функція управління забезпечує економічною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, можливості активного впливу на хід господарських процесів.

Бухгалтерський облік виконує також **виховну** функцію в напрямі сумлінного і бережливого використання ресурсів господарства.

1.7. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (розд. II ст. 6) ***державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:***

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

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснює Міністерство фінансів України, яке затверджує Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність та Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку України.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності бюджетних установ встановлюються Державним казначейством України відповідно до законодавства.

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

При Міністерстві фінансів України утворюється методологічна рада з бухгалтерського обліку з висококваліфікованих спеціалістів, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, представників громадських організацій, бухгалтерів та аудиторів України.

Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє на підставі «Положення про методологічну раду з бухгалтерського обліку». Це положення та її персональний склад затверджується Міністерством фінансів України.

Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України з метою:

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

Враховуючи важливість аграрного сектора економіки та особливості в організації бухгалтерського обліку Міністерство аграрної політики наказом від 4 грудня 2000 р. за № 241/107 затвердило «Положення про Науково-методичну Раду (Центр) «Облік, звітність та аудит у галузях агропромислового виробництва». Згідно з

цим положенням Науково-методична Рада є методично-дорадчим органом Міністерства аграрної політики, що створена для координації зусиль та організації робіт з наукового, навчального, методичного та практичного забезпечення облікової політики в галузях агропромислового виробництва.

Основними завданнями центру є:

- ▶ методичне забезпечення обліку та звітності в агропромислового комплексі, розробка нових і постійне вдосконалення діючих положень системи бухгалтерського обліку і аудиту, підготовка інструктивних матеріалів, положень, наказів;

- ▶ координація наукових досліджень з проблем бухгалтерського обліку, звітності та аудиту, комп'ютеризації обліково-обчислювальних робіт, впровадження в практику господарської діяльності підприємств, установ і організацій результатів досліджень;

- ▶ надання методичної допомоги у питаннях організації обліково-аналітичної роботи на підприємствах та організаціях агропромислового виробництва;

- ▶ виявлення через систему обліку, контролю і економічного аналізу невикористаних можливостей у фінансово-господарській діяльності об'єднань, підприємств, установ та організацій, підготовка пропозицій для їх реалізації;

- ▶ підготовка відповідно до галузевих особливостей проектів нормативних актів, стандартів з бухгалтерського обліку, звітності та аудиту, надання допомоги в їх застосуванні на практиці;

- ▶ методичне забезпечення підготовки і підвищення кваліфікації спеціалістів з бухгалтерського обліку, аудиту і аналізу господарської діяльності, підготовка і видавництво навчальної, наукової і спеціальної літератури;

- ▶ проведення науково-практичних семінарів, конференцій з найважливіших проблем бухгалтерського обліку, звітності, економічного аналізу, фінансового менеджменту;

- ▶ організація тимчасових творчих колективів (секцій) для розробки і впровадження методик і рекомендацій з удосконалення обліку і аудиту;

- ▶ організаційне та методичне забезпечення процесів становлення аудиторських служб в аграрному секторі економіки;

- ▶ співробітництво з міністерствами сільського господарства, науковими та навчальними закладами інших країн.

Керівні органи бухгалтерського обліку в управлінні економікою [17].



Тема 2

ПРЕДМЕТ І МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Загальна характеристика предмета бухгалтерського обліку

Предметом бухгалтерського обліку є окремі сторони багатогранного процесу розширеного відтворення: господарські факти, дії, події, явища і процеси, що зумовлюють рух господарських активів (засобів) та джерел їх утворення. Предмет бухгалтерського обліку охоплює весь процес відтворення, тобто виробництво, розподіл, обіг і споживання [17].

Бухгалтерський облік, науковою основою якого є діалектичний метод та економічна теорія, має свій предмет і метод.

Бухгалтерський облік здійснюється на окремих ділянках народного господарства, безпосередньо на підприємствах, в організаціях та установах, відображуючи їхню виробничу-фінансову діяльність, тобто процес виробництва суспільного продукту, його розподіл, обмін (купівля та продаж) та виробниче споживання і є предметом бухгалтерського обліку.

Для здійснення господарської діяльності кожне підприємство, організація та установа повинні мати відповідні засоби виробництва і кошти, які вони одержують з відповідних джерел. У процесі господарської діяльності відбувається рух цих засобів виробництва, зміна джерел їх утворення, виникають розрахункові, кредитні і фінансові відносини.

Господарські активи (засоби) й джерела їх утворення, господарські процеси та їх результати є основними об'єктами бухгалтерського обліку, які в своїй сукупності розкривають зміст предмета бухгалтерського обліку.

Отже, предметом бухгалтерського обліку є економічні процеси, які супроводжуються змінами в складі господарських активів (засобів) і джерел їх утворення підприємств, організацій і установ у процесі розширеного відтворення.

Зміст предмета бухгалтерського обліку визначається перш за все формою і змістом власності та характером тієї чи іншої суспільної формації. З розвитком суспільства значення обліку безперервно зростає. При цьому розширюється не лише сфера його використання, але і зміст самого предмета.

2.2. Господарські активи (засоби), джерела їх утворення як об'єкти бухгалтерського обліку та їх класифікація

Кожне сільськогосподарське підприємство здійснює свою господарську діяльність на основі бізнес-плану, який визначає розмір і склад господарських активів (засобів), необхідних для виконання виробничої діяльності в умовах, коли на діяльність підприємства діють прийняті законодавчі акти держави, використовуючи, головним чином, економічний механізм господарювання в умовах ринкової економіки.

Для здійснення виробничої діяльності господарства повинні мати певну кількість господарських активів (засобів).

Загалом всі господарські активи (засоби) сільськогосподарських підприємств поділяються на оборотні (засоби праці) і оборотні активи (предмети праці).

Необоротні активи (засоби праці — знаряддя виробництва) — це окремі речі або їх комплекс, за допомогою яких людина діє на оборотні активи (предмети праці) з метою задоволення своїх потреб.

У результаті цілеспрямованої діяльності за допомогою необоротних активів (засобів праці — основних засобів) людина діє на оборотні активи (предмети праці — оборотні засоби) і змінює їх в необхідному для неї напрямі.

До необоротних активів (засобів праці) належать: сільськогосподарські машини; автомобільний транспорт; будівлі; споруди; робочі та продуктивні тварини; трактори; малоцінні і швидкозношувані предмети. Тобто до необоротних активів відносять основні засоби, малоцінні та швидкозношувані предмети.

Основні засоби — матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року або операційного циклу, якщо він більше року (трактори, комбайни, споруди, автотранспорт тощо).

До малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШП) належать засоби, які мають відносно короткий строк корисного використання. Настільки короткий строк, що капіталізувати їх вартість, тобто включати до витрат виробництва за допомогою амор-

тизації (зносу), немає сенсу. Саме такі засоби праці незалежно від вартості цілком справедливо вважають швидкозношуваними, і їх потрібно обліковувати як запаси (знаряддя — трали, неводи, сіті, бензомоторні пили, спеціальні інструменти, спеціальний одяг, тара, предмети, призначені для видачі на прокат тощо).

Таким чином, за своїм характером МШП, як і основні засоби, відносять до засобів праці, а обліковують у складі оборотних засобів.

Засоби праці підприємств (необоротні активи) беруть участь у виробничому процесі протягом декількох років, зберігаючи при цьому свою натуральну (фізичну) форму і фізичні якості і в міру їх зносу переносять на вироблену продукцію чи виконану роботу лише частину своєї вартості.

Наприклад, вантажні автомобілі, трактори, комбайни та інші сільськогосподарські машини, які використовуються в господарстві декілька років, свою вартість як вартість зносу долями переносять на вартість виробленої продукції (зерно, молоко, цукровий буряк та ін.).

Оборотні активи (предмети праці) в процесі виробничої діяльності повністю споживаються і видозмінюють свою первинну форму за один виробничий цикл (наприклад, насіння, посадковий матеріал, мінеральні добрива, корми тощо).

Під час характеристики господарських активів сільськогосподарських підприємств особливо увагу слід звернути на такий об'єкт обліку, як тварини, які в процесі виробництва виконують різні функції.

Наприклад, робочі і продуктивні тварини (коні, корови) є необоротними активами — засобами праці. Тварин, які вибракувані із основного стада та поставлені на відгодівлю, переводять з групи необоротних активів в групу оборотних активів, тобто вони при цьому переводяться із засобів у предмети праці.

Причому, тварин на вирощуванні (молодняк тварин) відносять до оборотних активів, а в разі переведення їх в основне стадо — до групи необоротних активів (засобів).

Сільськогосподарські підприємства поряд із засобами виробництва (необоротними та оборотними активами) мають відповідні джерела їх утворення. Основними джерелами є: статутний капітал; пайовий капітал; додатковий і резервний капітал; нерозподілені прибутки; довгострокові та короткострокові позики; різні поточні зобов'язання (кредиторська заборгованість).

Господарські активи (засоби виробництва) й джерела їх утворення є об'єктами бухгалтерського обліку. Для детального вивчення господарських активів (засобів виробництва) та джерел їх утворення як об'єктів бухгалтерського обліку розглянемо їх класифікацію (групування за різними ознаками):

- ▶ за економічним призначенням і ознаками;
- ▶ за складом і розміщенням та за джерелами їх утворення.

2.3. Класифікація господарських активів (засобів виробництва) та джерел їх утворення за економічним призначенням і ознаками

Згідно зі змістом та вимогами Національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні за економічним призначенням і ознаками господарські активи (господарські засоби) поділяються на: необоротні активи; оборотні активи; витрати майбутніх періодів (рис. 2.1); джерела утворення поділяються на: власний капітал; забезпечення майбутніх витрат і платежів; довгострокові зобов'язання; поточні зобов'язання (рис. 2.2).

Розглянемо кожну групу окремо.

Господарські активи (засоби) — необоротні активи, оборотні активи, витрати майбутніх періодів.

1. Необоротні активи. До необоротних активів належать:

а) *основні засоби*: будівлі, споруди, машини, обладнання, транспортні засоби, тварини робочі і продуктивні та ін. Вони використовуються в господарській діяльності в незмінній натуральній формі тривалий час, зношуються поступово і тому переносять свою вартість на готову продукцію частинами, у міру їх зносу.

б) *нематеріальні активи* — це умовна вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших аналогічних прав, які визнаються об'єктом права власності конкретного підприємства.

Основними характерними рисами нематеріальних активів є: відсутність матеріально-речової (фізичної) структури; використання протягом тривалого часу; здатність приносити користь підприємству; високий ступінь невизначеності розмірів можливого у майбутньому прибутку від використання.

До нематеріальних активів відносять: різні права підприємства на об'єкти власності — патенти (права на винахідництво); товарні знаки; торгові марки; авторські права; ліцензії; права на користування землею та іншими природними ресурсами; програмне забезпечення ЕОМ; ноу-хау — нові технології та ін.

Право власності на нематеріальні активи полягає в тому, що підприємство на свій розсуд володіє, користується та розпоряджається належними йому об'єктами. Підприємство має право здійснювати щодо певного об'єкта будь-які дії, які не суперечать закону.

в) *інші необоротні активи* включають незавершене будівництво, довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові інвестиції, довгострокову фінансову заборгованість, інші необоротні активи.

2. Оборотні активи. До оборотних активів належать:

а) *запаси*: виробничі запаси (матеріали, паливо, запасні частини, насіння та корми); тварини на вирощуванні та відгодівлі; малоцінні та швидкозношувані предмети, терміном служби до



Рис. 2.1. Класифікація господарських активів (засобів виробництва) підприємств за економічними ознаками та призначенням [17]



Рис. 2.2. Класифікація джерел утворення господарських активів (засобів) за економічними ознаками та призначенням [17]

одного року; незавершене виробництво — це предмети, що перебувають у незавершеному виробничому процесі (незавершене виробництво в рослинництві — витрати поточного року під урожай наступного року: оранка ріллі, вартість посівного матеріалу, міндобрив, послуг машинно-тракторного парку тощо); готова продукція — це закінчена в обробці продукція, що відповідає встановленим технічним умовам, знаходиться на складі підприємства-виробника; товари — продукти праці, вироблені й призначені для реалізації;

б) *дебіторська заборгованість* — це заборгованість різних підприємств і фізичних осіб перед підприємством. Підприємства й особи, які мають заборгованість підприємству, називаються *дебіторами*, а їх заборгованість підприємству — *дебіторською заборгованістю*.

Наприклад, заборгованість за товари, продукцію, або інші матеріальні цінності, відвантажені покупцям, але не оплачені, за виконані роботи та послуги, за підзвітні суми, видані працівникові під звіт, по авансах виданих, по векселях одержаних.

||| *Вексель* — цінний папір, який свідчить про безумовне грошове зобов'язання особі, яка ним володіє, виплатити грошові кошти у визначені строки (терміни) та ін.

До дебіторської заборгованості також відносяться поточні фінансові *інвестиції* (вкладання активів (засобів) у різні виробництва);

в) *грошові кошти та їх еквіваленти*: у національній валюті; в іноземній валюті.

Грошові кошти зберігаються на поточному рахунку банку та у відповідній сумі, згідно з установленим лімітом, у касі підприємства.

3. Витрати майбутніх періодів. До витрат майбутніх періодів належать витрати, що здійснені у конкретному звітному періоді, але відносяться до наступних звітних періодів. Це витрати з освоєння виробництва, нових видів продукції, суми передоплати періодичних видань (газети, журнали) тощо.

Джерела утворення господарських активів (засобів): власний капітал, забезпечення майбутніх витрат і платежів, довгострокові і поточні зобов'язання.

1. Власний капітал. До власного капіталу належать: статутний капітал; пайовий капітал; додатковий вкладений капітал; резервний капітал; неоплачений капітал; вилучений капітал; нерозділений прибуток (непокритий збиток).

Статутний капітал (капітал — це джерело створення підприємства).

На підприємствах державної власності статутним капіталом називається розмір коштів, наданих підприємству державою для

виконання встановленого йому державного плану. Статутний капітал, насамперед, як розмір коштів втілюється в основні засоби виробництва конкретного підприємства. Тому будь-які зміни величини основних засобів підприємства призводять до зміни величини статутного капіталу.

Частина статутного капіталу, втілена в основні засоби підприємства, називається основною частиною статутного капіталу або *основним капіталом*; частина цих же коштів втілюється також і в оборотні засоби в запасах матеріалів, готової продукції, витратах виробництва, необхідних підприємству для його нормальної роботи.

Частина статутного капіталу, втілена в оборотні засоби підприємства, називається оборотною частиною статутного капіталу або *оборотним капіталом*.

Облік статутного капіталу ведуть без розподілу його на основну і оборотну частину, оскільки такий розподіл можна визначити шляхом простого розрахунку по балансу підприємства. З цієї метою сума залишку статутного капіталу зіставляється із сумою залишку основних засобів на ту ж дату. Перевищення суми статутного капіталу над сумою основних засобів становитиме оборотну частину статутного капіталу. Основна і оборотна частини статутного капіталу підприємства змінюються. Ці зміни зумовлюються змінами основних засобів підприємства.

Зміни оборотної частини статутного капіталу на державному підприємстві зумовлюються або вилученням з підприємства частини оборотних засобів (у випадках, коли виявляється їх надлишок), або передачею оборотних засобів вищою організацією (за підпорядкуванням) підприємству, коли внаслідок збільшення обсягу роботи підприємство потребує більше оборотних засобів, ніж воно має.

На підприємствах з іншими формами власності (крім державної) статутний капітал — це сумарний підсумок внесків (вкладів) учасників (власників) підприємства у майно (кошти) для забезпечення нормальної господарської діяльності, передбаченої Статутом підприємства.

Статутний капітал підприємства, яке викупується його колективом, розраховується як сума майна по залишковій вартості (за вирахуванням зносу), готівки, коштів на поточному рахунку і в дебіторській заборгованості за вирахуванням кредиторської заборгованості.

Якщо підприємство перетворюється на акціонерне товариство, то на величину розрахованого таким чином статутного капіталу випускаються акції, які розміщуються серед членів колективу (акціонерне товариство закритого типу) або реалізуються всім бажаним (акціонерне товариство відкритого типу).

Вклади до статутного капіталу (в оплаті акцій) можуть бути внесені коштами, майном, матеріальними цінностями, нематеріальними активами, облігаціями та іншими цінними паперами.

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

Додатковий капітал — це сума дооцінки активів, безкоштовно одержане майно від інших осіб, та інші види.

Резервний капітал — підприємства створюють відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку. (У сучасних умовах суми відрахувань до резервного капіталу не повинна перевищувати 50 % прибутку.)

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток). Прибуток звітного року (основна частина прибутку) — це, як правило, прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг). Прибуток утворюється з доходів від реалізації за вирахуванням повної собівартості продукції.

Друга частина прибутку — *прибуток від іншої реалізації* (вибуття основних засобів тощо). Складовою частиною прибутку є прибуток від часткової участі інших підприємств: дивіденди за акціями, облігаціями та іншими цінними паперами, що належать підприємству; одержані штрафи, відшкодування збитків тощо. Вони називаються прибутками від позареалізаційних операцій і зменшуються на суму витрат з оплати штрафів, пені, неустойок. Після цього утворюється позареалізаційний результат, який або додається до прибутку від реалізації, або вираховується з нього.

Нерозподілений прибуток минулих років використовується на поповнення резервного капіталу, на збільшення статутного капіталу, на виплату дивідендів засновникам підприємства та ін.

Неоплачений капітал — це заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу.

Вилучений капітал — це сума викуплених власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення) Статутного капіталу тощо.

2. Забезпечення майбутніх витрат і платежів. Це суми, зарезервовані у встановленому порядку з метою рівномірного включення витрат і платежів до витрат або обороту, тобто суми наступної оплати відпусток (включаючи відрахування на соціальне страхування) працюючих, щорічної винагороди за вислугу років; оплати предметів прокату; витрати на спорудження тимчасових будинків і споруд; виробничих витрат на підготовчі роботи в сезонних галузях промисловості тощо. До них належать: забезпечення оплати відпусток; додаткове пенсійне забезпечення; забез-

печення гарантійних зобов'язань; забезпечення інших витрат і платежів.

Цільове фінансування і цільове надходження — це кошти, отримані для здійснення заходів цільового призначення (асигнування з бюджету та позабюджетних коштів, цільові внески фізичних та юридичних осіб, отримання гуманітарної допомоги тощо).

Страхові резерви формуються відповідно до законодавства підприємствами, які є страховиками. Вони створюють страхові резерви: резерви незароблених премій; резерви збитків; інші страхові резерви.

3. Довгострокові зобов'язання. До довгострокових фінансових зобов'язань відносять: довгострокові кредити банків; заборгованість підприємства щодо зобов'язань із залученням позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки; суми податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах; заборгованість за виданими довгостроковими векселями й розповсюдженими облігаціями; інші довгострокові зобов'язання.

Довгострокові кредити банків — це кредити на строк більше одного року в національній та іноземній валютах, отримані у банках на території України та за кордоном. До довгострокових кредитів належать також відстрочені довгострокові кредити в національній та іноземній валютах та інші довгострокові кредити в національній та іноземній валютах.

Довгострокові векселі видані — забезпечують розрахунки з поставальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями і не є поточними зобов'язанням.

||| Заборгованість підприємства іншим підприємствам, фізичним та юридичним особам називають *кредиторською заборгованістю*, а конкретні підприємства, фізичні та юридичні особи — *кредиторами*.

Довгострокові зобов'язання за облігаціями — цінні папери, які свідчать про внесок грошових коштів і підтверджують обов'язок повернути особі, яка ними володіє, номінальну вартість цього цінного паперу в передбачений термін з виплатою фіксованих відсотків (облігації можуть бути державних займів і підприємств). Строк погашення довгострокових зобов'язань за облігаціями більше 12 місяців.

Серед довгострокових фінансових зобов'язань значне місце займають: зобов'язання з оренди, відстрочені податкові зобов'язання, ощадні сертифікати (письмове свідчення кредитної установи про *депонування* грошових коштів, які дають право на одержання вкладником *депозиту* в передбачений строк (термін) і відсотків з нього (видаються установами банків), та інші довго-

строкові зобов'язання, що не можуть бути включеними до інших, раніше розглянутих статей.

||| *Депонент* — фізична та юридична особа, якій належать грошові кошти, які тимчасово зберігаються у іншої фізичної чи юридичної особи, власник депозиту (внески до банків для зберігання на договірних засадах грошових коштів або цінних паперів підприємств і громадян).

4. Поточні зобов'язання — це інформація про зобов'язання, які будуть погашені протягом одного року. До них відносять: короткострокові позики банків; довгострокові зобов'язання, що стали поточною заборгованістю із строком погашення не більше 12 місяців, короткострокових векселів виданих, розрахунків з постачальниками та підрядниками, розрахунків з податків і платежів, розрахунків за страхуванням, розрахунків з оплати праці, розрахунків з учасниками, а також інших розрахунків та операцій, які створюють кредиторську заборгованість, та доходів майбутніх періодів.

Короткострокові позики банків. Основними об'єктами короткострокових кредитів банків є виробничі запаси, незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів, готова продукція, товари вкладені в розрахунки.

||| *Короткострокові кредити* — це кредити банків на строк не більше одного року в національній та іноземній валютах, отриманих підприємством у банках на території України та за кордоном.

Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями — це поточні зобов'язання, переведені зі складу довгострокових, при настанні строку погашення протягом 12 місяців.

Короткострокові векселі видані — це заборгованість постачальникам, підрядникам та іншим кредиторами за одержані сировину, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі. Виданим вексялям забезпечується погашення заборгованості.

Розрахунки з постачальниками та підрядниками — кредиторська заборгованість перед постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги.

Розрахунки за податками і платежами — це кредиторська заборгованість підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства та за фінансовими санкціями, що перераховуються до бюджету.

Розрахунки за страхуванням — це кредиторська заборгованість за збори на обов'язкове державне пенсійне страхування, обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття тощо, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхуванням.

Розрахунки з оплати праці — це кредиторська заборгованість з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), а також з депонентами.

Розрахунки з учасниками — це кредиторська заборгованість перед учасниками та засновниками підприємств, що пов'язані з розподілом прибутку (дивіденди тощо).

Доходи майбутніх періодів — це доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

2.4. Класифікація господарських активів (засобів) за складом і розміщенням та за джерелами їх утворення

2.4.1. Класифікація господарських активів (засобів) за складом і розміщенням

За складом і розміщенням господарські активи (засоби) підприємств поділяють на активи: у сфері виробництва; у сфері обігу; невиробничої сфери; позаоборотні (вилучені) активи (рис. 2.3).

Активи у сфері виробництва використовуються безпосередньо в виробничій сфері і складаються із засобів і предметів праці (необоротних і оборотних активів).

Як відомо з попереднього матеріалу, *до засобів праці* (необоротних активів) належать: *основні засоби* (будівлі, споруди, транспортні засоби, трактори, комбайни та ін.), *інші необоротні матеріальні активи* (малоцінні та швидкозношувані предмети, термін використання яких більше одного року, тимчасові нетитульні споруди та ін.), *нематеріальні активи* (патенти, ліцензії, право інтелектуальної власності та ін.).

Господарські активи (засоби і предмети праці) у сфері виробництва беруть безпосередню участь у виробничій сфері галузей рослинництва, тваринництва та промислових виробництв.

До предметів праці (оборотних активів), які використовуються безпосередньо у виробничій сфері, належать: сировина і матеріали, запасні частини, паливо, готова продукція, корми, насіння і садивний матеріал, будівельні матеріали, тварини на вирощуванні та відгодівлі, витрати незавершеного виробництва, збитки, витрати наступних періодів та малоцінні і швидкозношувані предмети терміном служби до одного року. Предмети праці становлять групу виробничих запасів, необхідних для забезпечення нормальної роботи підприємства.

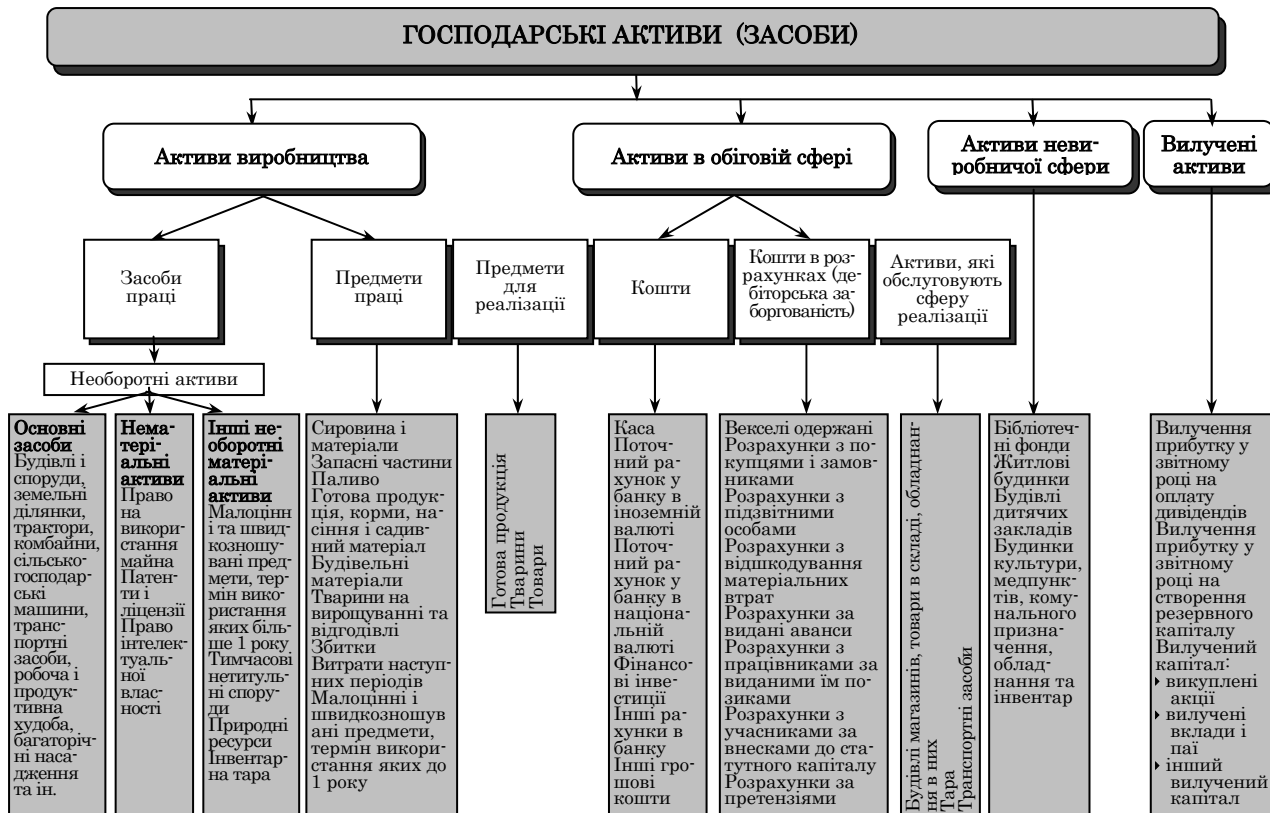


Рис. 2.3. Класифікація господарських активів (засобів) за складом і розміщенням

Оборотні активи (засоби) підприємств поділяють на нормовані і ненормовані.

Нормованими називають оборотні активи (засоби), запаси яких створюються в установлених мінімальних розмірах, необхідних для забезпечення нормальної безперервної роботи підприємств. До них належать: сировина, матеріали, паливо та ін. Підприємства повинні приймати необхідні заходи, щоб дотримуватися встановлених нормативів, оскільки відсутність необхідних запасів може спричинити порушення безперервності господарських процесів, а створення зайвих запасів може призвести до фінансових затруднень.

Ненормованими називають оборотні активи (засоби), розмір яких не встановлюється. До їх складу відносять: кошти підприємства в касі та поточному рахунку банку, товари відвантажені покупцям, кошти у розрахунках (дебіторська заборгованість) тощо.

Господарські активи (засоби) в обіговій сфері складаються із предметів для реалізації, коштів, коштів у розрахунках (дебіторська заборгованість і активи (засоби), що обслуговують обіг (реалізацію).

До **предметів обігу** належить готова продукція, вироблена на конкретному підприємстві і призначена для реалізації. Вона може зберігатися на складах підприємств або бути відвантажена покупцям.

Кошти (гроші) підприємств, організацій і установ зберігають на поточних рахунках установ банку. На поточний рахунок банк зараховує всі кошти, що надходять підприємству, а також здійснює різні платежі, пов'язані з розрахунками з постачальниками, покупцями, бюджетом, кредитними та іншими установами. Зосередження коштів у банку сприяє зменшенню коштів в обігу, поліпшенню розрахунків між організаціями, посиленню контролю за правильністю використання коштів і зміцненню фінансової дисципліни.

У **касі** підприємства зберігаються кошти, необхідні для невідкладних господарських потреб, але не більше за встановлений банком ліміт (крім днів виплати заробітної плати). Не використані за призначенням кошти повинні бути внесені в банк і зараховані на поточний рахунок підприємства.

До **засобів, що обслуговують обіг**, належать будівлі, обладнання, інвентар та інші засоби, які використовуються в цій сфері (будівлі складів, вагове господарство, холодильні установки, кіоски, магазини тощо).

Активи (засоби) невиробничої сфери — це засоби, що не беруть безпосередньої участі в процесі виробництва, а використовуються для житлового і культурно-побутового обслуговування працівни-

ків підприємства. Це — житлові будинки, гуртожитки і обладнання в них, будинки культури, відпочинку, дитячі заклади, медичні пункти та їх обладнання, бібліотечні фонди тощо.

Крім розглянутих груп господарських активів (засобів) у бухгалтерському обліку виділяють **вилучені (позаоборотні) активи**. Це кошти, які вилучені з обороту (основної діяльності підприємства), але протягом певного періоду (як правило, до кінця року) продовжують обліковуватися безпосередньо в господарстві (платежі за рахунок прибутку в бюджет, вилучення прибутку у звітному році на оплату дивідендів, на створення резервного капіталу та вилучений капітал (викуплені акції, вилучені вклади і паї, інший вилучений капітал).

2.4.2. Класифікація господарських активів (засобів) за джерелами їх утворення (класифікація джерел господарських активів)

В основу групування господарських активів за джерелами їх утворення і цільовим призначенням покладено ознаку ступеня закріплення їх за певним господарським формуванням. Звідси джерела утворення господарських активів (засобів) поділяються на власні, позичені (заемні), залучені (рис. 2.4).

Джерела утворення власних активів складають власний капітал та забезпечення зобов'язань майбутніх витрат і платежів.

До **власного капіталу** відносять статутний капітал, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток, доходи майбутніх періодів.

До **забезпечення зобов'язань майбутніх витрат і платежів** належать: забезпечення оплати відпусток; забезпечення інших витрат і платежів; додаткове пенсійне забезпечення; резерв сумнівних боргів; цільове фінансування; цільові надходження.

Джерелами утворення заемних (позичених) коштів є: зобов'язання за розрахунками з банком, довгострокові і короткострокові кредити.

Джерела утворення залучених коштів — це зобов'язання за розрахунками з фінансовими і податковими органами, зобов'язання за кредиторською заборгованістю.

До **зобов'язань за розрахунками з фінансовими і податковими органами** відносять: податкові зобов'язання; податковий кредит; відстрочені податкові зобов'язання; розрахунки з податків; розрахунки з обов'язкових платежів; розрахунки з соціального страхування; розрахунки з пенсійного забезпечення; розрахунки з індивідуального страхування; розрахунки зі страхування майна.

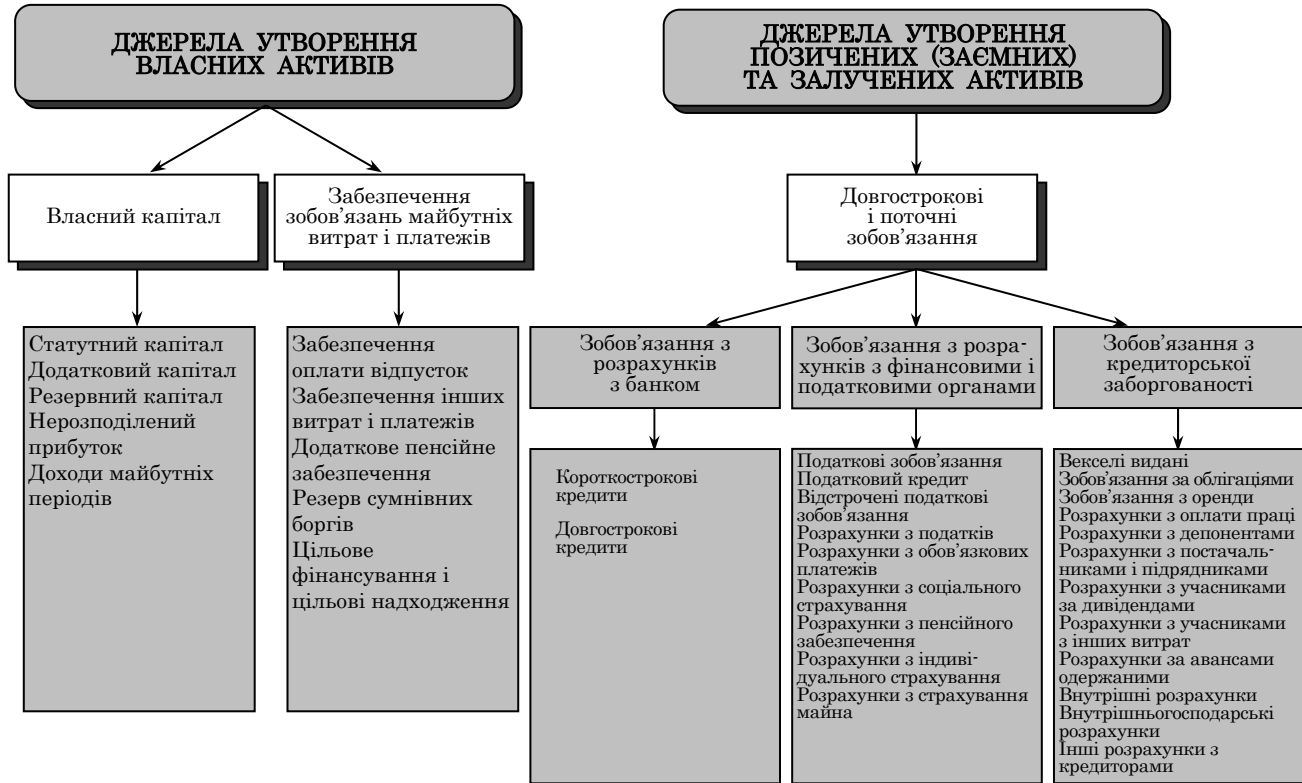


Рис. 2.4. Класифікація господарських активів (засобів) за джерелами їх утворення

До *зобов'язань з кредиторської заборгованості* відносять: векселі видані; зобов'язання за облігаціями; зобов'язання з оренди; розрахунки з оплати праці; розрахунки з депонентами; розрахунки з постачальниками і підрядчиками; розрахунки з учасниками за дивідендами; розрахунки з учасниками за іншими витратами; розрахунки за авансами одержаними; внутрішні розрахунки; внутрішньогосподарські розрахунки; інші розрахунки з кредиторами.

2.5. Загальна характеристика господарських процесів

Основним призначенням підприємств сфери матеріального виробництва є виробництво готової продукції, товарів тощо. Тому для забезпечення безперерйного виробництва повинні здійснюватися процеси *постачання* необхідними засобами виробництва і *реалізації* (збуту) виробленої продукції, товарів, робіт і послуг. Всі ці процеси (постачання, виробництво та реалізація) взаємопов'язані і взаємозумовлені, постійно змінюють один одного, внаслідок чого відбувається безперервний кругообіг господарських активів (засобів).

Бухгалтерський облік, відображуючи господарські операції підприємства, забезпечує спостереження і контроль за господарськими процесами.

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

Господарська діяльність підприємств постійно супроводжується *процесом постачання* (заготівлі). Як результат цього процесу відбуваються господарські операції, пов'язані із забезпеченням підприємства виробничими запасами, основними засобами, сировиною тощо.

Об'єктами бухгалтерського обліку в процесі постачання є витрати на придбання, транспортування, навантаження та розвантаження придбаних засобів виробництва (оборотних та необоротних активів), а також розрахунки з постачальниками.

Процес виробництва — основний процес, який супроводжується створенням продуктів праці (продукції, товарів тощо). У процесі виробництва використовуються: необоротні активи (у формі їх амортизації — зносу), оборотні активи (сировина, матеріали, посадковий матеріал та інші виробничі запаси), а також жива праця у формі нарахованої оплати праці.

Об'єктами бухгалтерського обліку процесу виробництва є: витрати на виробництво продукції, визначення обсягу виробленої продукції та її собівартості.

Заключним етапом є *процес реалізації*. Вироблена продукція, крім тієї частини, яка залишається на внутрішньогосподарські потреби, підлягає продажу (тобто реалізації). Як результат реалі-

зації підприємство одержує від покупців кошти, але, як правило, у більшому розмірі, ніж собівартість продукції (повна собівартість реалізованої продукції = собівартість + поза виробничі витрати, пов'язані з реалізацією продукції). Різниця між виручкою за реалізовану продукцію та її повною собівартістю становить фінансовий результат цього процесу — прибуток.

Об'єктами бухгалтерського обліку процесу реалізації є обсяг реалізованої продукції в натуральному та грошовому виразі, повна її собівартість, розрахунки, які виникли під час реалізації, та фінансові результати цього процесу.

Отже, бухгалтерський облік відображає безперервну зміну господарських активів, тобто їх кругообіг.

У процесі постачання господарські активи з грошової форми переходять у товарну, тобто набувають форми засобів виробництва; у процесі виробництва використовуються необоротні та оборотні активи і жива праця. Створюється новий продукт, роботи чи послуги; у процесі реалізації готова продукція, товари, роботи, послуги тощо набувають грошової форми, але вже у збільшеному розмірі — на суму прибутку.

2.6. Загальна характеристика та елементи методу бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік як органічна частина єдиної системи народногосподарського обліку за сучасних умов ґрунтується на наукових принципах діалектичного методу пізнання та економічної теорії. Науковий зміст бухгалтерського обліку визначається підходом його до явищ господарської діяльності підприємств і організацій, розглядом всіх процесів у безперервному русі, розвитку, єдності, взаємозв'язку та їх взаємозумовленості.

Водночас бухгалтерський облік має свої, властиві тільки йому способи дослідження, що зумовлені особливостями його предмета, тобто об'єктів, які відображуються і контролюються, а також завдань і вимог, встановлених для бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському обліку застосовуються такі прийоми і способи, що дають змогу безперервно, у взаємозв'язку і взаємозумовленості відображати наявність та рух господарських активів і джерел їх утворення, господарські процеси та їх результати. Сукупність цих принципів і способів становить метод бухгалтерського обліку.

Таким чином, сукупність способів і прийомів, за допомогою яких відображують стан і рух господарських активів, зобов'язань і капіталу в процесі господарської діяльності підприємств і становить метод бухгалтерського обліку.

Метод бухгалтерського обліку складається з таких основних елементів: документація; інвентаризація; оцінка; калькуляція (обчислення собівартості); система рахунків; подвійний запис; бухгалтерський баланс і звітність.

Документація — письмове свідчення про здійснення господарської операції, що надає їй юридичного статусу. Єдиною підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо — безпосередньо після її закінчення.

Спосіб первинної реєстрації господарських операцій для безперервного і суцільного відображення змін у складі об'єктів бухгалтерського обліку називається *документацією*.

Інвентаризація (від лат. *inventarium* — опис майна) — це спосіб періодичної перевірки наявності активів і зобов'язань, під час якої визначається і документально підтверджується їх стан і оцінка, що в свою чергу дозволяє визначити відповідність чи розходження даних бухгалтерського обліку з фактичною їх наявністю. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

Оцінка — це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх загалом по підприємству.

Записи у бухгалтерському обліку на валютних рахунках підприємства, а також операцій в іноземній валюті здійснюються в національній грошовій одиниці України (гривнях) у сумах, які визначаються шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом Національного банку України, що діє на момент здійснення операцій. Водночас зазначені записи здійснюються у валюті розрахунків і платежів (за кожною іноземною валютою окремо).

Калькуляція — це латинський термін, що означає «набирати», тобто набирати витрати з метою визначення собівартості продукції, робіт і послуг як загалом, так і за одиницю продукції, робіт і послуг (1 ц, 1 т/км, 1 кВт/год та ін.).

Система рахунків бухгалтерського обліку — спосіб систематизації та поточного відображення стану і руху господарських активів, капіталу, зобов'язань, господарських процесів та їх результатів.

Щоб згрупувати об'єкти бухгалтерського обліку за певними якісно однорідними ознаками і мати показники, необхідні для вивчення, аналізу і контролю діяльності господарства, в бухгалтерському обліку використовується система рахунків.

Наприклад, для обліку грошових коштів рахунок «Каса» та «Поточний рахунок» в банку та інші.

Подвійний запис (спосіб подвійного відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку).

Господарські операції, що безперервно здійснюються на підприємстві, обумовлюють взаємопов'язані і взаємозумовлені зміни в розміщенні господарських активів та їх джерел утворення. У зв'язку з цим виникає потреба відображати господарські операції в системі рахунків способом подвійного запису (подвійного відображення). Суть його полягає у взаємопов'язаному відображенні різних явищ (актів господарської діяльності), що виникають внаслідок проведення господарських операцій.

Наприклад, операція придбання матеріалів приводить, з одного боку, до збільшення виробничих запасів, а з другого до зменшення коштів у зв'язку із сплатою частини їх постачальнику за придбані цінності. Тому придбання матеріалів відображують на двох рахунках: на одному записують надходження матеріальних цінностей, на другому — витрачання коштів. Такий спосіб відображення господарських операцій в системі рахунків розкриває їх економічний зміст і допомагає глибше вивчити діяльність підприємства.

Бухгалтерський баланс (балансове узагальнення). Бухгалтерський облік, згідно з вимогами діючого законодавства, здійснюється у кожному підприємстві. Спостереження і контроль за наявністю і використанням господарських активів і джерел їх утворення є обов'язковими. Таке спостереження забезпечується застосуванням способу *балансового узагальнення (бухгалтерського балансу)*, за допомогою якого періодично порівнюють сукупність активів господарства в грошовому вимірнику з власним капіталом і зобов'язаннями (джерелами утворення) та цільовим їх призначенням.

Основою для складання бухгалтерського балансу є записи на рахунках бухгалтерського обліку. З тим, щоб забезпечити достовірність бухгалтерського балансу, ці записи періодично уточнюють за допомогою інвентаризації.

Бухгалтерська фінансова звітність — це система взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників, що відображують господарсько-фінансову діяльність підприємства, організації, установи за визначений період (за квартал, рік) і є завершальним етапом бухгалтерського обліку.

Отже, окремі елементи методу бухгалтерського обліку не виступаючи самостійно, ізолювано від інших, а навпаки органічно пов'язані між собою, перебувають у безперервній взаємодії і становлять метод бухгалтерського обліку тільки у своїй єдності.

Тема 3

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

3.1. Бухгалтерський баланс, його зміст і будова

Для управління діяльністю підприємств, організацій та установ необхідно мати показники про наявність, склад, розміщення і використання господарських активів, а також джерел їх утворення і цільового призначення. Такі дані в бухгалтерському обліку формуються за допомогою бухгалтерського балансу.

||| *Бухгалтерський баланс* (від лат. *bis* — двічі та *lanx* — чашка вагів, звідси — *bislanx*) означає рівність, що характеризується двома чашками ваг, які перебувають у рівновазі).

Бухгалтерський баланс — це спосіб економічного групування і узагальненого відображення в грошовій оцінці стану господарських активів за складом і розміщенням та за джерелами їх утворення і цільовим призначенням на певну дату (як правило, на перше число місяця).

Згідно з Національними стандартами бухгалтерського обліку, затверджено (наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. та зареєстровано в Міністерстві юстиції № 396/3689 від 21 червня 1999 р.) *«Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 2 «Баланс»*.

Для роздільного відображення господарських активів і джерел їх утворення бухгалтерський баланс будується у вигляді двосторонньої таблиці.

У **лівій частині балансу**, що називається **активом** відображуються **склад, розміщення і використання господарських активів**; у **правій**, що називається **пасивом** — **джерела утворення господарських активів і їх цільове призначення**.

||| Термін *актив* походить від лат. *activus* — діяльний, дійовий; *пасив* — від лат. *passivus* — недіяльний. Історично термін *пасив* застосовувався спочатку лише до джерел позичених коштів. Цим підкреслювалося, що власник повинен утримуватися від довільного витрачання позичених (заємних) коштів. Пізніше цей термін було поширено і на інші статті джерел активів.

Схематично бухгалтерський баланс має такий вигляд.

БАЛАНС
за _____ 2001 р.

| Актив | Сума | Пасив | Сума |
|-------|------|-------|------|
| | | | |

Актив і пасив бухгалтерського балансу складається з окремих розділів, які в свою чергу включають окремі статті, кожна з яких відображає величину (розмір) економічно-однорідного виду господарських активів і джерел їх утворення (про це буде йти мова нижче).

Спрощено бухгалтерський баланс можна представити у такому вигляді (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

БАЛАНС*
підприємства за станом _____ 200__ р.

Актив

Пасив

| № п/п | Статті балансу | Сума, грн. | № п/п | Статті балансу | Сума, грн. |
|-------|---|----------------|-------|---|----------------|
| 1 | Основні засоби | 156 354 | 1 | Статутний капітал | 263 654 |
| 2 | Матеріали сільсько-господарського призначення | 35 400 | 2 | Розрахунки з оплати праці | 73 500 |
| 3 | Паливо | 1350 | 3 | Розрахунки з поставальниками і підрядниками | 2090 |
| 4 | Сировина і матеріали | 7200 | | | |
| 5 | Каса | 50 | 4 | Розрахунки з різними кредиторами | 13 840 |
| 6 | Поточний рахунок | 3230 | | | |
| 7 | Розрахунки з покупцями і замовниками | 13 7000 | | | |
| 8 | Незавершене виробництво | 12 500 | | | |
| | БАЛАНС | 353 084 | | БАЛАНС | 353 084 |

* Дані умовні.

Із наведеного прикладу видно, що загальні підсумки активу і пасиву балансу дорівнюють один одному. Це обов'язкова умова правильності його складання. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зумовлена тим, що в обох його частинах відображені в грошовому виразі одні й ті самі господарські активи, але згруповані за різними ознаками: в **активі** — за складом і розміщенням, в **пасиві** — за джерелами їх утворення і цільовим призначенням.

Суму активу і пасиву прийнято називати *валютою балансу*. Підсумок активу не може бути більшим або меншим за підсумок пасиву, оскільки загальна сума активів у певному господарстві повинна завжди дорівнювати сумі тих джерел, за рахунок яких вони утворені. На цьому й ґрунтується назва балансу, оскільки термін «баланс» означає рівність. Відсутність рівності підсумків активу і пасиву свідчить про те, що в бухгалтерських записах або при складанні балансу допущені помилки.

Отже, бухгалтерський баланс слід розглядати як один із важливих елементів методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого активи господарства відображують у двох групуваннях: за зовнішньою будовою — як двосторонню таблицю, в активі якої відображується склад господарських активів, а в пасиві — джерела утворення цих активів.

3.2. Структура бухгалтерського балансу

Бухгалтерський баланс характеризує не лише стан господарських активів і джерел їх утворення конкретного підприємства на відповідну дату (як правило, на початок і кінець звітного періоду), а й результати його діяльності за звітний період. За даними бухгалтерського балансу визначають фінансовий стан господарства та ряд інших показників, які необхідні для керівництва діяльністю підприємств, організацій та установ.

Це забезпечується спеціальною будовою (структурою) балансу — певною системою групування статей активу і пасиву — за розділами і групами та розміщенням їх у балансі. В основу будови бухгалтерського балансу покладено класифікацію господарських активів і джерел їх утворення за економічними ознаками і призначенням.

Статті бухгалтерського балансу — це показники, що відображують стан на відповідну дату окремих видів господарських активів і джерел їх утворення. Кожна стаття балансу має грошовий вираз, що називається **оцінкою статті**. Загальним принципом оцінки активів для балансу є оцінка їх за фактичною собівартістю.

Отже, однорідні за економічним змістом статті об'єднуються в групи, а групи — в розділи активу і пасиву балансу.

Форму бухгалтерського балансу згідно з Національним Положенням (стандартом) № 2 «Баланс» наведено в табл. 3.2.

За вищезазначеним стандартом **актив балансу** складається з трьох розділів:

- I. Необоротні активи.
- II. Оборотні активи.
- III. Витрати майбутніх періодів.

Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2

| | | КОДИ | | |
|-----------------------------|-----------------|-------------|--|----|
| | | | | 01 |
| Дата (рік, місяць, число) | | | | |
| Підприємство | За ЄДРПОУ | | | |
| Територія | за КОАТУУ | | | |
| Форма власності | за КФВ | | | |
| Орган державного управління | за СПОДУ | | | |
| Галузь | за ЗКГНГ | | | |
| Вид економічної діяльності | за КВЕД | | | |
| Одиниця виміру: тис. грн. | Контрольна сума | | | |
| Адреса | | | | |

Баланс

на _____ 20__ р.

Форма № 1 Код за ДКУД **1801001**

| Актив | Код рядка | На початок звітного періоду | На кінець звітного періоду | Пасив | Код рядка | На початок звітного періоду | На кінець звітного періоду |
|--|-----------|-----------------------------|----------------------------|---|-----------|-----------------------------|----------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| I. Необоротні активи | | | | I. Власний капітал | | | |
| Нематеріальні активи: | | | | Статутний капітал | 300 | | |
| залишкова вартість | 010 | | | Пайовий капітал | 310 | | |
| первісна вартість | 011 | | | Додатковий вкладений капітал | 320 | | |
| знос | 12 | | | Інший додатковий капітал | 330 | | |
| Незавершене будівництво | 020 | | | Резервний капітал | 340 | | |
| Основні засоби: | | | | Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) | | | |
| залишкова вартість | 030 | | | Неоплачений капітал | 360 | () | () |
| первісна вартість | 031 | | | Вилучений капітал | 370 | () | () |
| знос | 032 | | | Усього за розділом I | 380 | | |
| Довгострокові фінансові інвестиції: | | | | | | | |
| обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств | 040 | | | | | | |
| інші фінансові інвестиції | 045 | | | | | | |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|--|-----|---|---|--|-----|---|---|
| Довгострокова дебіторська заборгованість | 050 | | | II. Забезпечення наступних витрат і платежів | | | |
| Відстрочені податкові активи | 060 | | | Забезпечення виплат персоналу | 400 | | |
| Інші необоротні активи | 070 | | | Інші забезпечення | 410 | | |
| Усього за розділом I | 080 | | | Цільове забезпечення | 420 | | |
| II. Оборотні активи | | | | Усього за розділом II | 430 | | |
| Запаси: виробничі запаси | 100 | | | III. Довгострокові зобов'язання | | | |
| тварини на вирощуванні та відгодівлі | 110 | | | Довгострокові кредити банків | 440 | | |
| незавершене виробництво | 120 | | | Інші довгострокові фінансові зобов'язання | 450 | | |
| готова продукція | 130 | | | Відстрочені податкові зобов'язання | 460 | | |
| товари | 140 | | | Інші довгострокові зобов'язання | 470 | | |
| Векселі одержані | 150 | | | Усього за розділом III | 480 | | |
| Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: | | | | IV. Поточні зобов'язання | | | |
| чиста реалізаційна вартість | 160 | | | Короткострокові кредити банків | 500 | | |
| первісна вартість | 161 | | | Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями | 510 | | |
| резерв сумнівних боргів | 162 | | | Векселі видані | 520 | | |
| Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом | 170 | | | Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги | 530 | | |
| за виданими авансами | 180 | | | Поточні зобов'язання за розрахунками: | | | |
| з нарахованих доходів | 190 | | | з одержаних авансів | 540 | | |
| із внутрішніх розрахунків | 200 | | | з бюджетом | 550 | | |
| Інша поточна дебіторська заборгованість | 210 | | | з позабюджетних платежів | 560 | | |
| Поточні фінансові інвестиції | 220 | | | зі страхування | 570 | | |
| Грошові кошти та їх еквіваленти: | | | | з оплати праці | 580 | | |
| в національній валюті | 230 | | | з учасниками | 590 | | |
| в іноземній валюті | 240 | | | із внутрішніх розрахунків | 600 | | |
| Інші оборотні активи | 250 | | | Інші поточні зобов'язання | 620 | | |
| Усього за розділом II | 260 | | | Усього за розділом IV | 620 | | |
| III. Витрати майбутніх періодів | 270 | | | V. Доходи майбутніх періодів | 630 | | |
| Баланс | 280 | | | Баланс | 640 | | |

А **пасив балансу** — з п'яти розділів:

I. Власний капітал.

II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів.

III. Довгострокові зобов'язання.

IV. Поточні зобов'язання.

V. Доходи майбутніх періодів.

Розглянемо особливості і порядок визначення розміру окремих статей балансу¹.

Актив балансу. *Перший розділ «Необоротні активи»* включає в себе статті: «Нематеріальні активи», «Незавершене будівництво», «Основні засоби», «Довгострокові фінансові інвестиції», «Довгострокова дебіторська заборгованість», «Відстрочені податкові активи» та «Інші необоротні активи».

У статтях «Нематеріальні активи» та «Основні засоби» відображується початкова (первинна) вартість, їх знос і залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою зносу. До підсумку (валюти) балансу включається залишкова вартість.

Другий розділ активу балансу **«Оборотні активи»** включає такі статті: «Виробничі запаси», «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», «Незавершене виробництво», «Готова продукція», «Товари», «Векселі одержані», «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги», «Дебіторська заборгованість за розрахунками» (з бюджетом, виданими авансами, з нарахованих доходів, із внутрішніх розрахунків), «Інша поточна дебіторська заборгованість», «Поточні фінансові інвестиції», «Грошові кошти та їх еквіваленти», «Інші оборотні активи».

Третій розділ активу балансу **«Витрати майбутніх періодів»** забезпечує відображення витрат, що мали місце протягом поточного або попереднього звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

Пасив балансу. *Перший розділ «Власний капітал»* включає статті: «Статутний капітал», «Пайовий капітал», «Додатковий вкладений капітал», «Інший додатковий капітал», «Резервний капітал», «Нерозділений прибуток (непокритий збиток)» — сума непокритого збитку наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу, «Неоплачений капітал» та «Вилучений капітал» — сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У другому розділі «Забезпечення наступних витрат і платежів» відображуються статті: «Забезпечення виплат персоналу» та «Цілікове фінансування».

¹ Детально питання складання бухгалтерського балансу розглядатиметься під час вивчення курсу «Фінансовий облік». Ми розглядаємо лише принципові положення, які характеризують баланс як елемент методу бухгалтерського обліку.

Третій розділ «Довгострокові зобов'язання» включає статті: «Довгострокові кредити банків», «Довгострокові фінансові зобов'язання», «Відстрочені податкові зобов'язання», «Інші довгострокові зобов'язання».

Четвертий розділ «Поточні зобов'язання» включає статті: «Короткострокові кредити банків», «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», «Векселі видані», «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги», «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом», «Поточні зобов'язання за розрахунками з позабюджетних платежів», «Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування», «Поточні зобов'язання з оплати праці», «Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками», «Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків», «Інші поточні зобов'язання».

У **п'ятому розділі «Доходи майбутніх періодів»** статті відсутні. У цьому розділі відображаються доходи, отримані протягом поточного року, або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

Зауважимо, що бухгалтерські баланси підприємств України дещо відрізняються від балансів держав світової співдружності з розвиненою ринковою економікою. Так, у балансах цих держав окремою статтею виступає вартість землі.

Приклади балансів наведено в темі 14 «Облік за кордоном».

3.3. Зміни в бухгалтерському балансі, зумовлені господарськими операціями (типи змін у балансі)

У процесі виробничо-фінансової діяльності на підприємствах відбуваються різні господарські операції, під впливом яких змінюється склад господарських активів і джерел їх утворення, що приводить до змін у бухгалтерському балансі.

Зміни в бухгалтерському балансі відбуваються в результаті збільшення або зменшення розміру його статей. Ці зміни визначаються зіставленням суми на початок звітного періоду з сумою на кінець звітного періоду за окремими статтями балансу. Різниця між ними і покаже зміни в господарстві за підзвітний період. Ці зміни не порушують рівності між загальною сумою господарських активів і джерел їх утворення, тому що зміни різних статей балансу виражаються в однакових сумах. Збереження такої рівності є основним змістом балансового узагальнення. Це забезпечує в системі бухгалтерського обліку безперервне охоплення всіх об'єктів спостереження і дає можливість здійснення постійного контролю за активами підприємства та їх джерелами.

У бухгалтерському балансі існує чотири типи змін.

Перший тип балансових змін під впливом господарських операцій передбачає збільшення статей активу і пасиву на рівновелику суму. Валюта балансу при цьому буде збільшена на рівновелику суму.

Наприклад, на склад господарства надійшли товари від постачальників, розрахунки з якими не проведені. При цьому збільшується стаття «Товари» активу балансу та стаття «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» пасиву балансу.

Другий тип балансових змін під впливом господарських операцій передбачає зменшення статті активу і пасиву балансу на рівновелику суму. Валюта балансу при цьому буде зменшена на таку ж суму.

Наприклад, перераховані кошти з поточного рахунку банку в погашення кредиторської заборгованості постачальникам за товари. При цьому зменшується стаття активу «Грошові кошти» та стаття пасиву «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги».

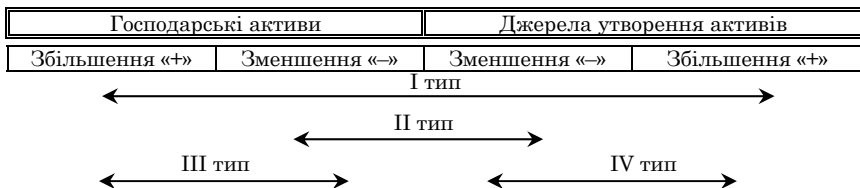
Третій тип балансових змін під впливом господарських операцій передбачає зменшення однієї статті активу балансу і збільшення іншої статті активу балансу. Валюта балансу при цьому залишається без змін.

Наприклад, дорослі тварини (корови) вибракувані з основного стада і поставлені на відгодівлю. При цьому збільшується стаття активу балансу «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» і зменшується стаття активу балансу «Основні засоби».

Четвертий тип балансових змін під впливом господарських операцій передбачає зменшення однієї статті пасиву балансу і збільшення іншої статті пасиву балансу. Валюта балансу при цьому не змінюється.

Наприклад, відраховано до «Резервного капіталу» за рахунок прибутку відповідну суму. При цьому збільшується стаття пасиву балансу «Резервний капітал» і зменшується стаття пасиву балансу «Нерозподілений прибуток».

Схематично типи балансових змін мають такий вигляд:



Отже, кожна господарська операція обов'язково охоплює дві статті бухгалтерського балансу, але ніколи не порушує рівності між активом і пасивом.

Тема 4

СИСТЕМА РАХУНКІВ І ВІДОБРАЖЕННЯ В НИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

4.1. Сутність, призначення та будова рахунків бухгалтерського обліку

Бухгалтерський баланс періодично формує важливі відомості про стан господарських активів і джерел їх формування в узагальненому грошовому виразі за певний період. Проте для оперативного керівництва господарством не досить мати інформацію лише про наявні господарські активи та джерела їх утворення в узагальненому грошовому виразі.

Для контролю за виробничою діяльністю підприємства необхідно систематично відображати рух окремих видів господарських активів, зміни джерел їх утворення у процесі господарської діяльності, виявляти результати господарських процесів, тобто вести облік кожної господарської операції, що здійснюється на підприємстві в певній (установленій) послідовності.

Відображати окремі господарські операції безпосередньо в бухгалтерському балансі незручно, оскільки після кожної з них треба було б складати новий бухгалтерський баланс. Крім того, баланс не може дати зведених відомостей про обсяг змін у кожній групі господарських активів і джерел їх утворення. І, нарешті, баланс відображує стан господарських активів лише в грошовому вимірнику, а необхідно ще вести облік матеріальних цінностей в натуральних вимірниках. Тому для поточного відображення змін господарських активів і джерел їх утворення, що відбуваються під впливом господарських операцій, *у бухгалтерському обліку застосовують рахунки бухгалтерського обліку.*

Рахунки бухгалтерського обліку як елемент методу бухгалтерського обліку є способом групування здійснюваних господарських операцій за економічно-однорідними ознаками з метою поточного відображення наявності і руху (змін) окремих видів господарських активів і джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів.

Систематизація і групування господарських операцій на рахунках за однорідними ознаками забезпечують безперервне і послідовне відображення всіх змін у складі господарських активів підприємства та джерел їх утворення. Завдяки системі рахунків одержують безперервну інформацію про хід і результати господарської діяльності, необхідну для потреб оперативного керівництва, контролю та аналізу господарської діяльності.

Рахунки бухгалтерського обліку відкривають для кожної економічно однорідної групи господарських активів, джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів («Основні засоби» — 10, «Виробничі запаси» — 20, «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» — 21, «Виробництво» — 23, «Каса» — 30, «Статутний капітал» — 40, «Резервний капітал» — 43 та ін.).

Залежно від характеру обліковуваних об'єктів записи на рахунках бухгалтерського обліку здійснюються у різних вимірниках (натуральних, трудових, грошових), але з обов'язковим використанням грошового вимірника з метою узагальнення різних господарських активів, джерел їх утворення і господарських процесів. Зміст, призначення і будова рахунків зумовлені об'єктами, що на них обліковуються, і завданнями обліку.

Рахунки бухгалтерського обліку прийнято будувати у вигляді двосторонньої таблиці, ліву частину якої називають умовним терміном «**дебет**», а праву — «**кредит**», назву рахунка пишуть посередині таблиці.

||| Термін *дебет* походить від лат. *debere*, що означає «бути винним», а *кредит* — від лат. *credere*, що означає «вірити».

За сучасних умов терміни *дебет* і *кредит* не відповідають буквальному розумінню цих слів і є лише умовним технічним позначенням частин рахунків. Схематично рахунок бухгалтерського обліку можна представити як двосторонню таблицю або схематично у вигляді моделі (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Рахунок «Каса»

(назва рахунка)

Д-т

К-т

| Дата | № операції | Зміст операції | Сума | Дата | № операції | Зміст операції | Сума |
|------|------------|--|-------------------|------|------------|--|---------|
| 4.01 | 4 | Сальдо на 1.01.2001 р. Одержано з поточного рахунка банку і т. д. | 400,00 5300,00 | 4.01 | 5 | Виплачена заробітна плата працівникам господарства | 5600,00 |

| <u>Дебет</u> | <u>Каса</u> | <u>Кредит</u> |
|---------------------------------|-------------|---------------|
| С-до 1.01.2001 р. з) 5300,00 | 400,00 | 4) 5600,00 |
| | і т. д. | |

Щоб мати повне уявлення про обліковий об'єкт, на кожному рахунку записують початковий стан активів або джерел їх утворення, що називається *початковим залишком на рахунку* (початкове сальдо). Після цього на рахунках відображують господарські операції, тобто показують усі зміни господарських активів, джерел їх утворення і господарських процесів. При цьому збільшення обліковуваного об'єкта записують в одній частині рахунка, а зменшення — в другій (де і як записують буде викладено нижче).

Маючи дані про початкове сальдо (залишок) обліковуваного об'єкта і зміни протягом звітного періоду (як правило, за місяць) — обороти, визначають його сальдо на кінець звітного періоду (як правило, на кінець звітного місяця).

4.2. Характеристика рахунків бухгалтерського обліку господарських активів (активні) і джерел їх утворення (пасивні). Особливості активно-пасивних рахунків і рахунків господарських процесів

На рахунках бухгалтерського обліку відображується, перш за все, початковий залишок стану господарських активів і джерел їх утворення, який в практиці бухгалтерського обліку прийнято називати **«сальдо»**.

Термін *сальдо* походить від лат. *saldo*, що означає — розрахунок. Термін *відкрити рахунок* означає, що потрібно записати назву рахунка та початкове сальдо.

Наприклад, відкрити рахунок «Каса», залишок у касі складає 237,50 грн. (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

| «Каса» | | | | | | | |
|--------------|------------|----------------|------------|------------|------------|----------------|------------|
| <i>Д-т</i> | | | | <i>К-т</i> | | | |
| Дата | № операції | Зміст операції | Сума, грн. | Дата | № операції | Зміст операції | Сума, грн. |
| 1.01.2001 р. | | Сальдо | 237,50 | | | | |

У процесі виконання господарських операцій протягом місяця на рахунках бухгалтерського обліку записують всі господарські

операції, які відображують зміну в господарських активах (засобах) і джерелах їх утворення.

Записи на рахунках, які характеризують збільшення або зменшення, проводять окремо за дебетом чи кредитом рахунків.

Підсумки записів господарських операцій за дебетом і кредитом називають *сумою оборотів*.

Визначення сальдо на кінець звітного періоду (як правило, на кінець місяця, року) означає заключити рахунок бухгалтерського обліку.

Різниця між сумами, які визначені як суми оборотів за дебетом і кредитом рахунків з урахуванням початкового залишку (сальдо), дає змогу визначити залишки на кінець звітного періоду. Сальдо на кінець звітного періоду може бути як за дебетом, так і за кредитом рахунка залежно від розміру оборотів за дебетом і кредитом та сальдо на початок звітного періоду (особливості заключення рахунків бухгалтерського обліку будуть розглянуті при вивченні їх особливостей для відображення різних об'єктів бухгалтерського обліку (господарських активів (засобів), джерел їх утворення, розрахунків, господарських процесів та ін.).

Якщо внаслідок заключення рахунка сальдо відсутнє, то рахунок бухгалтерського обліку вважається закритим. Рахунки бухгалтерського обліку тісно пов'язані з бухгалтерським балансом. Відповідно до балансу вони поділяються на **активні і пасивні**.

Активними називають рахунки, призначені для обліку стану та змін господарських активів, а **пасивними** — рахунки, які використовують для обліку стану та змін джерел утворення господарських активів.

Відкриваючи рахунки бухгалтерського обліку, в них записують початкові залишки (сальдо) на підставі даних статей активу та пасиву балансу, які за підсумками відповідають залишкам (сальдо) на кінець звітного періоду відповідних рахунків бухгалтерського обліку.

Оскільки господарські активи відображують у балансі в активі (лівій частині), то їх залишки на активних рахунках також записують у лівій частині, тобто дебеті. Активні рахунки завжди мають дебетове сальдо (на початок та кінець звітного періоду).

Джерела утворення господарських активів відображують у бухгалтерському балансі в пасиві (правій частині), отже, і залишки джерел утворення господарських активів на пасивних рахунках записують у правій частині — кредиті. Пасивні рахунки завжди мають кредитове сальдо: як на початок, так і на кінець звітного періоду.

У цьому і полягає один із взаємозв'язків між рахунками бухгалтерського обліку та балансом.

Розглянемо цей взаємний зв'язок за такою схемою (табл. 4.3).

Баланс (умовне господарство)

Актив**Пасив**

| № п/п | Статті активу | Сума, тис. грн. | № п/п | Статті пасиву | Сума, тис. грн. |
|-------|-------------------------------------|-----------------|-------|---|-----------------|
| 1 | Основні засоби | 3518,21 | 1 | Статутний капітал | 3850,45 |
| 2 | Виробничі запаси | 385,00 | 2 | Довгострокові кредити банків | 245,00 |
| 3 | Грошові кошти в національній валюті | 485,00 | 3 | Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці | 292,76 |
| | БАЛАНС | 4388,21 | | БАЛАНС | 4388,21 |

Активні рахунки

Д-т Рахунок «Основні засоби» **К-т**
Сальдо 3 518 210,00

Д-т Рахунок «Виробничі запаси» **К-т**
Сальдо 385 000,00

Д-т Рахунок «Поточний рахунок в банку» **К-т**
Сальдо 485 000,00

Пасивні рахунки

Д-т Рахунок «Статутний капітал» **К-т**
Сальдо 3 850 450,00

Д-т Рахунок «Довгострокові кредити в національній валюті» **К-т**
Сальдо 245 000,00

Д-т Рахунок «Розрахунки з оплати праці» **К-т**
Сальдо 292 760,00

З наведеної схеми бачимо, що на кожний вид господарських активів, відображених у балансі активними статтями, відкривають активні рахунки, причому початкове сальдо записують у дебет цих рахунків. Для обліку кожного виду джерел утворення господарських активів, відображених у балансі пасивними статтями, відкривають пасивні рахунки, записуючи сальдо у кредит. При цьому сума всіх дебетових сальдо активних рахунків відображує загальну вартість господарських активів і дорівнює підсумкові активу балансу. Сума всіх кредитових сальдо пасивних рахунків характеризує загальний розмір джерел утворення господарських активів і дорівнює підсумкові пасиву балансу.

Оскільки сума активу дорівнює сумі пасиву балансу, то загальна сума всіх дебетових сальдо активних рахунків дорівнює сумі кредитових сальдо пасивних рахунків.

Протягом звітної періоду на дебеті і кредиті рахунків відображують господарські операції на підставі відповідних документів (поточне відображення актів господарської діяльності).

Залежно від характеру рахунків (активні, пасивні та ін.) порядок відображення господарських операцій на них дещо відрізняється.

Розглянемо порядок і закономірності поточного відображення господарських операцій залежно від характеру рахунків бухгалтерського обліку.

На активних рахунках, як відомо, сальдо фіксують у дебеті. Господарські операції, внаслідок яких збільшуються господарські активи записують у дебет, а їх зменшення — у кредит.

Схематично будова активного рахунка показана на нижченаведеній схемі.

| <i>Д-т</i> | Активний рахунок | <i>К-т</i> |
|---|-------------------------|--|
| Початкове сальдо | | |
| Збільшення господарських активів «+» | | Зменшення господарських активів «-» |
| Кінцеве сальдо (залишок) | | |

Сальдо на кінець звітної періоду (кінцевий залишок) на активних рахунках визначається як початкове сальдо за дебетом рахунка, плюс підсумок обороту за дебетом рахунка і мінус підсумок обороту за кредитом рахунка. Сальдо на кінець звітної періоду на активних рахунках може бути лише за дебетом.

На пасивних рахунках сальдо на початок звітної періоду відповідних джерел утворення господарських активів записують за кредитом. Внаслідок дії господарських операцій збільшення джерел утворення господарських активів записують за кредитом, а їх зменшення — за дебетом рахунків.

Схематично це має такий вигляд:

| <i>Д-т</i> | Пасивний рахунок | <i>К-т</i> |
|-------------------------|-------------------------|---|
| Зменшення джерел «-» | | Початкове сальдо Збільшення джерел «+» |
| | | Кінцеве сальдо (залишок) |

Сальдо на кінець звітної періоду на пасивних рахунках визначається, як початкове сальдо за кредитом рахунка плюс підсумок обороту за кредитом і мінус підсумок обороту за дебетом рахунка. Сальдо на кінець звітної періоду на пасивних рахунках може бути лише за кредитом. Ознайомившись з будовою рахунків, зазначимо, що дебет і кредит активних і пасивних рахунків мають різне значення.

Так, в дебет активних рахунків записують збільшення господарських активів, а пасивних — зменшення джерел їх утворення.

На кредит пасивних рахунків записують збільшення джерел утворення господарських активів, а активних — зменшення господарських активів.

Активні рахунки мають сальдо тільки дебетові, тому що перевищення кредитового підсумку над дебетовим неможливе, оскільки не можна використати господарських активів (засобів) більше, ніж їх надійшло.

Пасивні рахунки мають сальдо тільки кредитове, оскільки зменшення джерел утворення господарських активів обмежується їх розмірами.

Активно-пасивні рахунки. З урахуванням особливостей організації фінансово-економічних і розрахункових відносин у практиці бухгалтерського обліку застосовують також активно-пасивні рахунки, на яких одночасно обліковують господарські активи (наприклад, дебіторська заборгованість постачальникам внаслідок попередньої оплати за матеріальні цінності, які закупає господарство) та джерела їх утворення (наприклад, господарство отримало від постачальника матеріальні цінності, за які ще не розрахувалося, в цьому випадку має місце кредиторська заборгованість, тобто поточні зобов'язання). Такі рахунки поєднують у собі ознаки активного і пасивного рахунків. Наприклад, рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Зокрема, на рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами» субрахунок 2 (372) «Розрахунки з підзвітними особами» сальдо може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображуються розгорнуто (розвернуте сальдо): дебетове сальдо — в складі оборотних активів, кредитове сальдо — в складі зобов'язань балансу підприємства.

Активно-пасивні рахунки призначені, насамперед, для обліку розрахункових операцій з підприємствами, організаціями, установами та особами, внаслідок яких заборгованість щодо певного господарства може бути дебіторською або кредиторською, тобто господарство виступає або як боржник або як кредитор.

Розглянемо характер активно-пасивних рахунків. Дебетові та кредитові обороти таких рахунків відображують різні розрахункові операції, дебет в одних випадках показує збільшення дебіторської заборгованості, в інших — зменшення кредиторської заборгованості, а кредит, навпаки, збільшення кредиторської і зменшення дебіторської заборгованості.

Тому для відображення справжнього стану дебіторської і кредиторської заборгованості залишки на таких рахунках відображують розгорнуто: дебіторську заборгованість — на дебеті, кредиторську — на кредиті рахунків. Цей залишок можна визначити лише на підставі аналітичних рахунків (тобто визначають окремо підсумки дебіторів і кредиторів), які об'єднуються даними на синтетичному рахунку.

Зауважимо, що окремі аналітичні рахунки, відкриті для обліку розрахунків з кожним дебітором та кредитором, можуть мати дебетовий або кредитовий залишок. Оскільки із залишків окремих аналітичних рахунків складається залишок синтетичного рахунка, то він матиме одночасно дебетовий і кредитовий залишок (сальдо).

Розглянемо структуру активно-пасивного рахунка за такою схемою.

| <i>Д-т</i> | Активно-пасивний рахунок | <i>К-т</i> |
|--|---------------------------------|--|
| Початкове сальдо (дебіторська заборгованість Оборот: збільшення дебіторської заборгованості «+» або зменшення кредиторської заборгованості «-» Кінцеве сальдо (залишок) — дебіторська заборгованість | | Початкове сальдо (кредиторська заборгованість Оборот: збільшення кредиторської заборгованості «+» або зменшення дебіторської заборгованості «-» Кінцеве сальдо (залишок) — кредиторська заборгованість |

З наведеної схеми видно, що обліковуючи на активно-пасивному рахунку взаємовідносини з різними дебіторами та кредиторами, Потрібно визначити сальдо окремо дебіторської та кредиторської заборгованості.

Слід мати на увазі, що оскільки кінцевий залишок на активно-пасивних рахунках визначається на підставі окремих залишків з аналітичних рахунків, то є спосіб перевірки цих залишків на синтетичному рахунку.

Кінцевий залишок за дебетом рахунка має дорівнювати: початковому залишку за дебетом, плюс сума обороту за дебетом рахунка, плюс кінцевий залишок за кредитом рахунка, мінус початковий залишок за кредитом і мінус сума обороту за кредитом рахунка.

Кінцевий залишок за кредитом рахунка повинен дорівнювати: початковому залишку за кредитом рахунка, плюс сума обороту за кредитом рахунка, плюс кінцевий залишок за дебетом, мінус сума обороту за дебетом та мінус початковий залишок за дебетом рахунка.

Рахунки господарських процесів. До господарських процесів належать: постачання, виробництво та реалізація, які в свою чергу спричиняють рух господарських активів і джерел їх утворення під впливом відповідних господарських операцій. Для обліку господарських процесів передбачені відповідні рахунки бухгалтерського обліку (23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 90 «Собівартість реалізації», 15 «Капітальні інвестиції» та ін.). Особливості цих рахунків і методика обліку господарських процесів буде розглянуто під час вивчення теми: «Методологічні основи обліку господарських процесів».

4.3. Подвійний запис (подвійне відображення), його сутність і значення. Кореспонденція рахунків. Прості і складні кореспонденції рахунків

Господарські операції у товарно-грошових відносинах за економічною сутністю мають подвійний характер.

Внаслідок господарських операцій відбуваються подвійні взаємопов'язані, взаємозумовлені, рівновеликі зміни господарських активів і джерел їх утворення.

Наприклад, господарство одержало з поточного рахунка банку в касу господарства грошові кошти для виплати заробітної плати працівникам — 18 500,00 грн. Внаслідок цієї господарської операції збільшилися кошти в касі господарства і зменшилися на його поточному рахунку в банку.

Це зумовлює необхідність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку способом подвійного запису (подвійного відображення). При цьому кожну операцію записують двічі — на дебет і кредит двох взаємозв'язаних рахунків бухгалтерського обліку.

Розглянемо приклад, наведений нами вище. Перш за все треба визначити, які об'єкти бухгалтерського обліку брали участь у виконанні господарської операції. Це — грошові кошти, які є активами господарства. Потім необхідно визначити, на яких рахунках бухгалтерського обліку обліковуються грошові кошти. Це — «Каса» та «Поточний рахунок в національній валюті». Оскільки ці рахунки активні, а зважаючи на те, що на них збільшення записується на дебет, а зменшення — на кредит, то ця господарська операція повинна бути записана так:

| <i>Д-т</i> | Рахунок «Каса» | <i>К-т</i> | <i>Д-т</i> | Рахунок «Поточний рахунок в національній валюті» | <i>К-т</i> |
|------------|----------------|------------|------------|--|--------------|
| Сальдо | 125,00 | | Сальдо | 34 850,00 | 1) 18 500,00 |
| | 1) 18 500,00 | | | | |

Внаслідок цієї операції кошти в касі господарства збільшилися, але зменшилися на поточному рахунку господарства в банку.

Як видно з наведеного прикладу, проведений на рахунках бухгалтерського обліку запис відображує два явища, що виникли внаслідок здійсненої господарської операції: надходження грошових коштів у касу господарства і вибуття їх з поточного рахунка в банку.

Кожна господарська операція внаслідок подвійного запису зумовлює певний взаємозв'язок між рахунками. Цей взаємозв'язок полягає в тому, що дебет одного рахунка поєднується з кредитом другого, характеризуючи зміни, що відбуваються в складі господарських активів або джерел їх утворення під впливом господарської операції.

Взаємозв'язок рахунків бухгалтерського обліку, що виникає внаслідок відображення на них господарських операцій подвійним записом, називають *кореспонденцією рахунків*, а самі рахунки — *кореспондуючими*. У нашому прикладі такими рахунками є: «Каса» та «Поточний рахунок у національній валюті». Залежно від кількості кореспондуючих рахунків бухгалтерські записи можуть бути простими та складними.

Простим називають такий бухгалтерський запис, за якого один рахунок бухгалтерського обліку дебетують, другий — кредитують на ту ж суму, тобто при цьому кореспондують між собою тільки два рахунки. У розглянутому вище прикладі застосовується простий запис.

Проте у практиці підприємств зустрічаються господарські операції, які одночасно відображуються більш ніж на двох рахунках. У такому разі застосовують *складні записи*.

Складним називають такий бухгалтерський запис, за якого дебетують кілька рахунків і на загальну суму записів за дебетом кредитують один рахунок, або, навпаки, коли кредитують кілька рахунків і на загальну суму записів на кредиті дебетують один рахунок, тобто коли кореспондують між собою більш ніж два рахунки.

Розглянемо господарську операцію, яка зумовлює необхідність складного бухгалтерського запису. Наприклад, господарством одержано від постачальника матеріалів на суму 850,00 грн. і малоцінних та швидкозношуваних предметів на суму 370,00 грн. Загальна сума зобов'язань (кредиторської заборгованості) перед постачальником склала 1220,00 грн.

Ця операція призвела до збільшення матеріальних цінностей на складі підприємства. Рахунки бухгалтерського обліку 20 «Виробничі запаси» та 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», на яких ведеться облік цих цінностей, є активними, тому названу операцію запишуть в дебет цих рахунків на відповідні суми. З другого боку, у підприємства збільшилася (з'явилася) кредиторська заборгованість перед постачальником за одержані від нього цінності на загальну суму 1220,00 грн., тобто ця господарська операція буде відображена на кредиті рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

У системі рахунків цей запис матиме такий вигляд:

| <i>Д-т</i> | «Виробничі запаси» | <i>К-т</i> | <i>Д-т</i> | «Малоцінні та швидкозношувані предмети» | <i>К-т</i> |
|------------------|--------------------|--|----------------|---|------------|
| Сальдо 25 800,00 | | | Сальдо 4320,00 | | |
| 1) 850,00 | | | 1) 370,00 | | |
| | | <i>Д-т</i> | | <i>К-т</i> | |
| | | «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» | | | |
| | | | Сальдо 2800,00 | | |
| | | | 1) 1220,00 | | |

Запис господарських операцій на дебет і кредит відповідних кореспондуючих рахунків називають також *бухгалтерськими проводками*. Складні бухгалтерські проводки не порушують правила подвійного запису, оскільки як у простих, так і в складних записах зберігається взаємопов'язане відображення господарських операцій на дебеті та кредиті рахунків (при цьому зберігається рівність дебетових і кредитових підсумків).

З розглянутих прикладів можна зробити такі висновки про суть подвійного запису. Кожна господарська операція обов'язково відображується на двох рахунках бухгалтерського обліку. Один з цих рахунків дебетують, а другий — кредитують на одну і ту саму суму. Якщо господарська операція відображується складним записом, то загальна сума на одній стороні кількох рахунків повинна дорівнювати загальній сумі, записаній на протилежній стороні кореспондуючого рахунка.

Отже, подвійний запис є способом відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, за якого кожна операція відображується за дебетом одного та кредиту другого рахунка в одній і тій же сумі. Подвійний запис забезпечує одержання двох взаємопов'язаних показників за кожною господарською операцією.

Подвійний запис операцій на рахунках бухгалтерського обліку є важливим елементом методу бухгалтерського обліку і має безумовне контрольне значення. Оскільки суму кожної господарської операції записують на дебет одного і кредит другого рахунків, то записи на дебеті рахунків у загальній сумі повинні дорівнювати записам на кредиті рахунків. Відсутність такої рівності свідчить про наявність помилок у записах.

Подвійний запис має також економічне значення, оскільки допомагає з'ясувати, внаслідок яких операцій відбулися зміни певного виду господарських активів або їхніх джерел, звідки вони надійшли і куди вони вибули.

Зауважимо, що правильна кореспонденція між рахунками бухгалтерського обліку має виняткове значення для організації бухгалтерського обліку як певна система і порядок облікових записів.

4.4. Хронологічна і систематична реєстрація господарських операцій в бухгалтерському обліку

Розглядаючи особливості обліку господарських операцій за допомогою подвійного запису, ми з'ясували, що насамперед вони мають бути належним чином зафіксованими в первинних документах. Для забезпечення контролю за повнотою і правильністю відображення господарських операцій і збереження відомостей про них всі бухгалтерські записи реєструють у *хронологічній (календарній) послідовності*. Відображення господарських операцій у хронологічній послідовності називається хронологічними записами (хронологічна реєстрація). Хронологічна реєстрація здійснюється у журналах, де зазначають дату, номер і суму запису, а також кореспондуючі рахунки.

Розглянемо приклад хронологічних записів (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ господарських операцій за травень 200_ р.

| Дата | № операції | Зміст операції | Кореспондуючі рахунки | | Сума, грн. |
|------|------------|---|---------------------------|--------------------------|------------|
| | | | <i>Дт</i> | <i>Кт</i> | |
| 3.05 | 1 | Отримані кошти в касу господарства з поточного рахунка банку для виплати заробітної плати | Каса | Поточний рахунок в банку | 8200,00 |
| 4.05 | 2 | Видана заробітна плата працівникам господарства | Розрахунки з оплати праці | Каса | 8100,00 |
| | | і т. д. | | | |
| | | Разом | — | — | 16 300,00 |

Метою хронологічних записів є *послідовне відображення всіх господарських операцій*, що здійснюються у звітному періоді незалежно від їх економічного змісту.

Для одержання відомостей про конкретні об'єкти господарської діяльності: господарські активи, джерела їх утворення, господарські процеси необхідне групування операцій за економічно однорідними ознаками. Таке групування в бухгалтерському обліку забезпечується за допомогою рахунків бухгалтерського обліку. Записи на рахунках здійснюються за певною системою, тому відображення господарських операцій на рахунках називають *систематичним записом* (систематична реєстрація).

Наведено систематичні записи на рахунках бухгалтерського обліку з урахуванням розглянутого вище прикладу.

| <i>Д-т</i> | «Поточний рахунок у банку» | <i>К-т</i> | <i>Д-т</i> | «Каса» | <i>К-т</i> |
|-------------------|-------------------------------|-----------------------------|----------------|--------|------------|
| Сальдо 141 350,00 | | 1) 8200,00 | Сальдо 132,50 | | 2) 8100,00 |
| | | | 1) 8200,00 | | |
| | <i>Д-т</i> | «Розрахунки з оплати праці» | <i>К-т</i> | | |
| | 2) 8100,00 | | Сальдо 9400,00 | | |

Систематичні записи на рахунках бухгалтерського обліку дають змогу мати необхідну інформацію про обліковувані об'єкти, а **хронологічні записи** слугують тільки для контролю за правильністю і повнотою систематичних записів.

При правильному веденні обліку загальний **підсумок** зареєстрованих хронологічних записів повинен дорівнювати підсумкам **дебетових**, а також **кредитових** оборотів. Хронологічні та систематичні записи можна вести окремо або разом. У нашому випадку — окремо. Разом — в «Журналах-ордерах».

4.5. Сутність і призначення синтетичних та аналітичних рахунків. Субрахунки

Групування господарських активів, джерел їх утворення та господарських процесів на рахунках бухгалтерського обліку здійснюються з більшим або меншим ступенем деталізації. Так, рахунки бухгалтерського обліку, які відкривають на підставі статей балансу для обліку руху господарських активів і джерел їх утворення, містять узагальнені (синтетичні) показники у грошовій оцінці.

Наприклад, рахунок «Основні засоби» (98 5495,00 грн.) показує наявність усіх основних засобів підприємства, рахунок «Виробничі запаси» — наявність усіх запасів у грошовій оцінці та ін. Такі рахунки прийнято називати синтетичними (балансовими).

||| Термін **синтетичний** походить від грец. *synthesis* — зведення, об'єднання в єдине ціле окремих частин, елементів.

Синтетичними називають рахунки, призначені для обліку економічно однорідних груп (господарських активів), їх джерел і господарських процесів у грошовому виразі. Облік, що здійснюється за допомогою синтетичних рахунків, називається **синтетичним**. Синтетичний облік потрібний для одержання узагальнених показників, які характеризують діяльність господарства на певний момент.

Проте, для оперативного керівництва господарством і контролю за його діяльністю недостатньо мати інформацію лише в узагальнених показниках. Поряд з узагальненими показниками потрібні детальні відомості про рух кожного окремого виду госпо-

дарських активів, зміни окремих джерел, здійснення певних господарських процесів. Наприклад, облік виробничих запасів повинен забезпечити відомості як про загальну їх наявність на складі, надходження та їх вибуття, так і про окремі види цих запасів. Це досягається за допомогою аналітичних рахунків.

|| Термін *аналітичний* походить від грец. *analysis* — розкладання цілого на складові частини, елементи.

Аналітичними називають рахунки, призначені для обліку окремих видів господарських активів, їх джерел і господарських процесів. Облік, що здійснюється за допомогою аналітичних рахунків, називається *аналітичним*.

Синтетичний та аналітичний облік, взаємно доповнюючи один одного, дають змогу одержувати відомості про розмір господарських активів, їх джерел і процесів не лише у зведеному узагальненому вигляді, а й у формі детальних, розчленованих на окремі елементи показників.

На аналітичних рахунках, призначених для обліку наявності та руху матеріальних цінностей, поряд з грошовими використовують натуральні вимірники (кількість, маса, обсяг тощо), які потрібні для доповнення та конкретизації узагальнених вартісних показників синтетичного обліку. Кількість аналітичних рахунків до певного синтетичного рахунка в кожному підприємстві залежить від особливостей обліковуваних об'єктів.

Синтетичні та аналітичні рахунки тісно пов'язані між собою, оскільки записи на них ґрунтуються на тих самих документах і відображують ті самі якісно однорідні господарські операції, але різного ступеня деталізації. Кожна господарська операція має бути одночасно записана на синтетичному та аналітичному рахунках, тому між рахунками синтетичного та аналітичного обліку існує тісний взаємозв'язок:

- ▶ на синтетичному рахунку і на рахунках аналітичного обліку залишки записуються в тій самій частині рахунка (в дебеті або кредиті);
- ▶ коли дебетують або кредитують синтетичний рахунок, одночасно дебетують або кредитують відповідні аналітичні рахунки;
- ▶ кожну операцію на рахунках синтетичного обліку записують загальною сумою, а на відповідних аналітичних рахунках — частковими сумами;
- ▶ сума оборотів і залишки (сальдо) аналітичних рахунків повинні дорівнювати оборотам і залишку синтетичного рахунка, який їх об'єднує.

Розглянемо приклад за такою господарською операцією. На початок місяця в господарстві на рахунку «Виробничі запаси» значився залишок на суму 82 000,00 грн. в т.ч. «Матеріал «А» — 4000 одиниць по 10,00 грн. за одиницю на суму 40 000,00 грн. «Матеріал «В» — 2000 одиниць по 21,00 грн. за одиницю на суму 42 000,00 грн.

Протягом місяця відбулися господарські операції.

Операція 1. Господарством закуплено у постачальника: «Матеріалів «А» — 200 одиниць по 10,00 грн. на суму 2000,00 грн.; «Матеріалів «В» — 50 одиниць по 21,00 грн. на суму 1050,00 грн. Загальна вартість закуплених матеріалів дорівнює 3050,00 грн.

Ця операція зумовила збільшення кількості та вартості на активному рахунку «Виробничі запаси» і її слід записати на дебет цього рахунка.

З іншого боку, при цьому збільшилася заборгованість перед постачальником, тому її треба записати на кредит пасивного рахунка «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Синтетичні рахунки

| <i>Д-т</i> | «Виробничі запаси» | <i>К-т</i> | <i>Д-т</i> | «Розрахунки постачальниками і підрядниками» | <i>К-т</i> |
|------------------|--------------------|------------|------------|---|------------|
| Сальдо 82 000,00 | | | | 1) 3050,00 | |
| 1) 3050,00 | | | Оборот | | 3050,00 |
| Оборот: 3050,00 | | | Сальдо | | 3050,00 |
| Сальдо 85 050,00 | | | | | |

Аналітичні рахунки до синтетичного рахунка

«Виробничі запаси»

Рахунок «Матеріал А»

| № запису | Зміст записів | Одиниця вимірювання | Ціна, грн. | Дебет | | Кредит | |
|----------|----------------------------|---------------------|------------|-----------|------------|-----------|------------|
| | | | | Кількість | Сума, грн. | Кількість | Сума, грн. |
| | Сальдо початкове | шт. | 10,00 | 4000 | 40 000,00 | | |
| 1 | Одержано від постачальника | » | 10,00 | 200 | 2000,00 | | |
| | Оборот | » | 10,00 | 200 | 2000,00 | | |
| | Сальдо кінцеве | | | 4200 | 42 000,00 | | |

Рахунок «Матеріал В»

| № запису | Зміст записів | Одиниця вимірювання | Ціна, грн. | Дебет | | Кредит | |
|----------|----------------------------|---------------------|------------|-----------|------------|-----------|------------|
| | | | | Кількість | Сума, грн. | Кількість | Сума, грн. |
| | Сальдо початкове | шт. | 21,00 | 2000 | 42 000,00 | | |
| 1 | Одержано від постачальника | » | 21,00 | 50 | 1050,00 | | |
| | Оборот | » | 21,00 | 50 | 1050,00 | | |
| | Сальдо кінцеве | | | 2050 | 43 050,00 | | |

З тим, щоб не ускладнювати приклад, нами передбачені обороти лише за дебетом рахунків. У нашому прикладі загальна сума початкового сальдо на синтетичному рахунку «Виробничі запаси» становить 82 000,00 грн. і дорівнює сумі залишків аналітичних рахунків «Матеріал А» та «Матеріал В» (40 000,00 грн. + 42 000,00 грн.). Дебетовий оборот дорівнює 3050,00 грн. (2000,00 грн. + 1050,00 грн.).

Кінцевий залишок дорівнює 85 050,00 грн. (42 000,00 грн. + 43 050,00 грн.).

Відсутність такої рівності свідчить про наявність помилок, які треба знайти і негайно виправити. Тому аналітичний облік має велике контрольне значення для правильності ведення бухгалтерського обліку.

Рахунки аналітичного бухгалтерського обліку об'єднуються безпосередньо відповідним синтетичним рахунком.

Наприклад, аналітичні рахунки розрахунків окремих працівників із заробітної плати — одним синтетичним рахунком «Розрахунки з оплати праці».

Проте у підприємствах виникає потреба у додатковому групуванні однорідних аналітичних рахунків у межах синтетичного рахунка для одержання узагальнених показників (за групою аналітичних рахунків), необхідних для складання балансу і окремих форм звітності, економічного аналізу й оперативного керівництва діяльністю підприємства. Таке групування здійснюють за допомогою субрахунків.

Субрахунки, як правило, відкривають до синтетичних рахунків, що мають багато рахунків аналітичного обліку.

Наприклад, до синтетичного рахунка «Виробничі запаси» аналітичні рахунки групують за однорідними видами на субрахунках.

1. Сировина та матеріали.
2. Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби.
3. Паливо.
4. Тара і тарні матеріали.
5. Будівельні матеріали.
6. Запасні частини.
7. Матеріали сільськогосподарського призначення та ін.

Подальшою деталізацією субрахунків є аналітичні рахунки, які відображують стан і рух кожного виду господарських активів за назвою, місцем зберігання, відповідальними особами тощо, як в натуральних, так і в грошовому вимірниках.

Взаємозв'язок синтетичних рахунків із субрахунками та рахунками аналітичного обліку розглянемо за схемою, наведеною на рис. 4.1.

З цієї схеми видно, що субрахунки об'єднують аналітичні рахунки, які, в свою чергу, узагальнюються синтетичним рахунком. Перелік субрахунків, в яких узагальнюються дані аналітичного обліку, є обов'язковим і єдиним для всіх підприємств відповідної галузі. Він вказує напрям, в якому повинні групуватися показники аналітичного обліку. Цим забезпечується можливість одержання зведених показників однорідних підприємств у галузях і народному господарстві загалом.

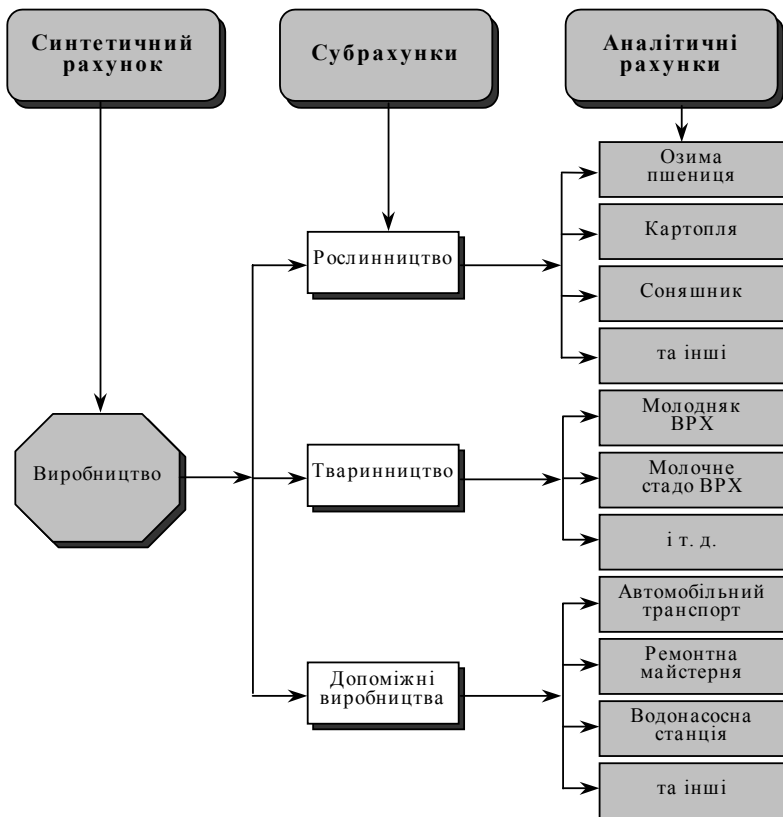


Рис. 4.1. Взаємний зв'язок синтетичного рахунка «Виробництво» із субрахунками та аналітичними рахунками

Рахунки синтетичного і аналітичного обліку взаємопов'язані між собою, доповнюють один одного і дають повне уявлення про стан і рух господарських активів, зміни їх джерел і здійснення господарських процесів. Тільки в тісному взаємозв'язку і єдності синтетичного та аналітичного обліку можливий повний і всебічний контроль за діяльністю підприємств.

Отже, між бухгалтерським балансом і рахунками обліку існує тісний взаємозв'язок, тобто сальдо активних рахунків відображують в активі, а пасивних — у пасиві балансу, а активно-пасивних — в активі та пасиві балансу, про що йшлося під час розгляду типів змін у балансі. Зауважимо, що синтетичні рахунки прийнято називати рахунками першого порядку, субрахунки — другого порядку, аналітичні рахунки — третього порядку.

4. 6. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку

Для перевірки повноти та правильності записів на рахунках бухгалтерського обліку, складання економічної звітності, а також загального ознайомлення із станом і змінами господарських активів, їх джерел дані поточного бухгалтерського обліку за звітний період необхідно узагальнювати. Одним із способів такого узагальнення є складання оборотних відомостей.

Оборотні відомості складають як за *синтетичними*, так і за *аналітичними* рахунками. У них показують обороти на рахунках за звітний період, а також стан господарських активів та їх джерел на початок і кінець звітного періоду. Ознайомимося з формою, порядком складання та призначенням оборотної відомості по синтетичних рахунках.

Оборотна відомість за синтетичними рахунками будується у вигляді багатогранної таблиці, в першій графі якої записують назву рахунків, а в наступних — дебетові та кредитові залишки на початок звітного періоду, дебетові та кредитові обороти рахунків за звітний період, а також залишки на кінець звітного періоду. У кінці оборотної відомості за кожною з граф визначають підсумки.

Розглянемо приклад складання оборотної відомості за синтетичними рахунками (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

ОБОРОТНА ВІДОМІСТЬ за синтетичними рахунками за вересень 200_ р. (тис. грн.)

| Назва рахунка | Залишки на 1 вересня | | Обороти за місяць | | Залишки на 1 жовтня | |
|------------------------------|----------------------|--------|-------------------|--------|---------------------|--------|
| | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит |
| Основні засоби | 8150 | | 1500 | 500 | 9150 | |
| Виробничі запаси і т. д. | 4500 | | 500 | 600 | 4400 | |
| Статутний капітал і т. д. | | 9200 | 2000 | 1500 | | 8700 |
| Разом | 39 814 | 39 814 | 9300 | 9300 | 42 750 | 42 750 |

Оборотна відомість рахунків синтетичного обліку має виняткове контрольне значення для перевірки правильності та повноти записів на рахунках. Вона ґрунтується на трьох парах рівних підсумків:

- рівність підсумків дебетових і кредитових залишків на початок звітного періоду;
- рівність підсумків дебетових і кредитових оборотів за звітний період;
- рівність підсумків дебетових і кредитових залишків на кінець звітного періоду.

Рівність дебетових і кредитових залишків на початок звітного періоду зумовлена рівністю підсумків активу і пасиву балансу, який є основою для запису початкових залишків на активних і пасивних рахунках.

Рівність підсумків другої пари граф, тобто оборотів за дебетом і кредитом, зумовлена подвійним записом операцій, згідно з яким за кожною операцією на дебет і кредит різних рахунків записують однакові суми.

Третя рівність (сума кінцевих залишків за дебетом і кредитом рахунків) зумовлена двома попередніми рівностями. Якщо на початок звітного періоду суми дебетових і кредитових залишків всіх синтетичних рахунків рівні між собою, а також рівні суми оборотів за дебетом та кредитом за звітний період, то суми залишків активних і пасивних рахунків на кінець звітного періоду також повинні бути рівними.

Порушення цих рівностей свідчить про помилки, які допущені в бухгалтерських записах або при складанні оборотної відомості. Оборотною відомістю за синтетичними рахунками використовують для складання балансу на наступну звітну дату. Отже, оборотна відомість за синтетичними рахунками є способом узагальнення даних поточного обліку з метою перевірки правильності й повноти записів та складання балансу, а також загального ознайомлення зі станом і змінами активів і пасивів господарства.

Зуважимо, що в практиці організації бухгалтерського обліку використовують також шахову оборотну відомість, про що йтиметься на лабораторно-практичних заняттях.

Крім оборотних відомостей за рахунками синтетичного обліку в практиці бухгалтерського обліку складають також оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку.

Оборотні відомості за аналітичними рахунками складають на підставі даних поточного аналітичного обліку за певний звітний період (як правило, за місяць). Техніка складання цих оборотних відомостей така сама, як і за рахунками синтетичного обліку. За рахунками синтетичного обліку щомісячно складають одну оборотну відомість, а аналітичного — за кожною групою аналітичних рахунків, об'єднаних одним певним синтетичним рахунком.

Оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку різні за будовою, що зумовлено застосуванням різних вимірників. Так, аналітичний облік матеріальних цінностей ведуть одночасно в натуральному та грошовому вимірниках, тому в оборотних відомостях за аналітичними матеріальними рахунками передбачені графи для запису їх кількості і вартості.

Для початкового та кінцевого залишку (сальдо) в оборотних відомостях за такими рахунками відводять тільки одну графу, оскільки **кредитового залишку на матеріальних рахунках не може бути.**

Аналітичний облік розрахунків і джерел формування господарських активів ведуть тільки в грошовому вимірнику, тому в оборотних відомостях за такими рахунками передбачені графи тільки для грошових показників.

На відміну від оборотних відомостей за рахунками синтетичного обліку оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку не мають трьох пар рівних підсумків. Це пояснюється тим, що кожен оборотну відомість за рахунками аналітичного обліку складають тільки за одним синтетичним рахунком.

Зауважимо, що в оборотній відомості за аналітичними рахунками початкові та кінцеві залишки залежно від того, якими є рахунки (активними чи пасивними), будуть дебетовими або кредитовими.

Оскільки записи на синтетичних та аналітичних рахунках роблять паралельно на підставі тих самих документів, то при правильному веденні обліку суми оборотів та залишків в оборотній відомості за аналітичними рахунками мають дорівнювати сумам оборотів і залишків відповідного синтетичного рахунка. Порухення цієї рівності свідчить про помилку в записах на бухгалтерських рахунках.

Розглянемо приклад оборотної відомості за аналітичними рахунками синтетичного рахунка «Виробничі запаси» (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

ОБОРОТНА ВІДОМІСТЬ
за аналітичними рахунками до синтетичного рахунка
«Виробничі запаси» за жовтень місяць 200_ р.

| Назва аналітичного рахунка | Одиниця виміру | Ціна, грн. | Залишок на 1 жовтня | | Оборот за місяць | | | | Залишок на 1 листопада | |
|----------------------------|----------------|------------|---------------------|------------|------------------|------------|-----------|------------|------------------------|------------|
| | | | Кількість | Сума, грн. | надходження | | витрати | | Кількість | Сума, грн. |
| | | | | | Кількість | Сума, грн. | Кількість | Сума, грн. | | |
| Матеріал «А» | од. | 20,00 | 100 | 2000,00 | 10 | 200,00 | 5 | 100,00 | 105 | 2100,00 |
| і т. д. | | | | | | | | | | |
| Разом | — | — | — | 9500,00 | — | 5500,00 | — | 10 500,00 | — | 4500,00 |

Отже, оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку є способом узагальнення оборотів і залишків за всіма аналітичними рахунками, що об'єднуються відповідним синтетичним рахунком і призначені для перевірки правильності облікових записів за цими рахунками, а також для спостереження за станом та рухом окремих видів активів господарства та їх джерел.

Тема 5

КЛАСИФІКАЦІЯ І ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

5.1. План рахунків бухгалтерського обліку – основа організації обліку на підприємствах

Рахунки бухгалтерського обліку є важливим джерелом різнобічної інформації, необхідної для оперативного керівництва та контролю за станом і рухом господарських активів, наявністю та змінами джерел їх утворення, господарськими процесами та їх результатами.

На всіх підприємствах та в організаціях бухгалтерський облік організується на підставі «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій» затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 892/4185, а в бюджетних установах — на підставі «Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ», затвердженого Головним управлінням Державного казначейства України наказом від 10 грудня 1999 р. № 114 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20 грудня за № 890/4183.

Планом рахунків бухгалтерського обліку називається систематизований перелік рахунків, який визначає організацію всієї системи поточного бухгалтерського обліку на підприємствах, в організаціях та установах.

План рахунків бухгалтерського обліку є не лише переліком рахунків, він також визначає схеми реєстрації та групування на рахунках фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденцію рахунків) у бухгалтерському обліку.

У плані рахунків кожному синтетичному рахунку та субрахунку, крім назви, в якій відображується їх економічний зміст, присвоюється певний умовний номер — код. У ньому за десятковою системою наведені коди (номери) та найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) та субрахунків (рахунків другого порядку). Першою цифрою коду визначено *клас рахунків*,

другою — номер синтетичного рахунка, третьою — номер субрахунка.

Наприклад, синтетичний рахунок «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» має код 21, субрахунок «Тварини на вирощуванні» код 1 (211), «Тварини на відгодівлі» — код 2 (212) і т.д.

Складаючи бухгалтерські проводки, замість назви рахунків зазначають їх коди. Наприклад, господарську операцію, внаслідок якої одержані кошти з поточного рахунка банку в касу господарства в сумі 5000,00 грн., в хронологічному порядку буде відображено так (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

ЖУРНАЛ
реєстрацій господарських операцій
за _____ місяць 200_ р.

| № п/п | Дата | Зміст господарської операції | Кореспондуючі рахунки | | Сума, грн. |
|-------|------|---|-----------------------|---|------------|
| | | | Д-т | К-т | |
| 1 | | Одержані гроші у касу з поточного рахунка банку | 30 «Каса» | 31.1 «Поточний рахунок банку в національній валюті» | 5000,00 |

Слід мати на увазі, що поряд із затвердженням плану рахунків обов'язково затверджується відповідна інструкція з їх використання.

Так, «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій» було затверджено Міністерством фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 і зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня за № 893/4186, а «Порядок використання Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ» затверджено наказом Головного управління Державного казначейства України від 10 грудня 1999 р. № 114.

Синтетичні рахунки і субрахунки чітко регламентовані Планом рахунків і інструкцією щодо його застосування. Щодо аналітичних рахунків, то їх назва і кількість установлюється безпосередньо господарством, виходячи з норм «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та управлінських потреб.

План рахунків та Інструкція щодо його застосування спрямовані на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і

субрахунках. В інструкції наведено коротку інформацію щодо характеристик і призначення синтетичних рахунків і субрахунків, типову схему реєстрації та групування інформації про господарські операції (кореспонденція рахунків першого порядку — синтетичних рахунків).

Бухгалтерський облік на субрахунках ведеться в аналітичному розрізі для забезпечення кількісно-сумової та якісної (марка, сорт, розмір тощо) інформації про наявність і рух об'єктів бухгалтерського обліку на відповідному синтетичному рахунку.

Розглянемо чинний «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій» (табл. 5.2).

Рахунки розміщені в Плані рахунків у певній економічно обґрунтованій послідовності. Загалом план рахунків включає 10 класів рахунків (1 – 9 — класи балансових рахунків і 0 клас — позабалансові рахунки).

Розглянемо коротко призначення та зміст кожного класу рахунків, звернувши, перш за все, увагу на назву і коди синтетичних рахунків і деяких субрахунків, які нами будуть використані при вивченні курсу «Теорія бухгалтерського обліку».

Таблиця 5.2

«ЗАТВЕРДЖЕНО»

Наказ Міністерства фінансів України
від 30 листопада 1999 р. № 291

ПЛАН РАХУНКІВ
бухгалтерського обліку активів, капіталу,
зобов'язань і господарських операцій
підприємств і організацій¹

| Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку) | | Субрахунки (рахунки другого порядку) | | Сфера застосування |
|---|----------------|---|---|-----------------------|
| Код | Назва | Код | Назва | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Клас 1. Необоротні активи | | | | |
| 10 | Основні засоби | 101 | Земельні ділянки | Усі види діяльності |
| | | 102 | Капітальні витрати на поліпшення земель | |
| | | 103 | Будинки та споруди | |
| | | 104 | Машини та обладнання | |
| | | 105 | Транспортні засоби | |
| | | 106 | Інструменти, прилади та інвентар | |
| | | 107 | Робоча і продуктивна худоба | |
| | | 108 | Багаторічні насадження | |
| | | 109 | Інші основні засоби | |

¹ Зарєєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 892/4185

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|-----------------------|--|---|---|---------------------|
| 11 | Інші необоротні матеріальні активи | 111 112 113 114 115 116 117 | Бібліотечні фонди Малоцінні необоротні матеріальні активи Тимчасові (нетитульні) споруди Природні ресурси Інвентарна тара Предмети прокату Інші необоротні матеріальні активи | Усі види діяльності |
| 12 | Нематеріальні активи | 121 122 123 124 125 126 127 | Права користування природними ресурсами Права користування майном Права на знаки для товарів і послуг Права на об'єкти промислової власності Авторські та суміжні з ними права Гудвіл Інші нематеріальні активи | Усі види діяльності |
| 13 | Знос необоротних активів | 131 132 133 | Знос основних засобів Знос інших необоротних матеріальних активів Знос нематеріальних активів | Усі види діяльності |
| 14 | Довгострокові фінансові інвестиції | 141 142 143 | Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі Інші інвестиції пов'язаним сторонам Інвестиції непов'язаним сторонам | Усі види діяльності |
| 15 | Капітальні інвестиції | 151 152 153 154 155 | Капітальне будівництво Придбання (виготовлення) основних засобів Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів Придбання (створення) нематеріальних активів Формування основного стада | Усі види діяльності |
| 16 | Довгострокова дебіторська заборгованість | 161 162 163 | Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду Довгострокові векселі одержані Інша дебіторська заборгованість | Усі види діяльності |
| 17 | Відстрочені податкові активи | | За видами відстрочених податкових активів | Усі види діяльності |
| 18 | Інші необоротні активи | | За видами активів | Усі види діяльності |
| 19 | Негативний гудвіл | | За видами об'єктів інвестування | Усі види діяльності |
| Клас 2. Запаси | | | | |
| 20 | Виробничі запаси | 201 202 203 204 205 206 | Сировина й матеріали Купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби Паливо Тара й тарні матеріали Будівельні матеріали Матеріали, передані в переробку | Усі види діяльності |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|--|-----------------------------|--|--|
| 21 | Тварини на вирощуванні та відгодівлі | 207 | Запасні частини | Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом |
| | | 208 | Матеріали сільськогосподарського призначення | |
| | | 209 | Інші матеріали | |
| | | 211 | Молодняк тварин на вирощуванні | |
| | | 212 | Тварини на відгодівлі | |
| | | 213 | Птиця | |
| | | 214 | Звірі | |
| | | 215 | Кролі | |
| | | 216 | Сім'ї бджіл | |
| | | 217 | Доросла худоба, що вибракувана з основного стада | |
| | | 218 | Худоба, що прийнята від населення для реалізації | Усі види діяльності |
| 22 | Малоцінні та швидкозношувані предмети | За видами предметів | | Усі види діяльності |
| 23 | Виробництво | За видами виробництва | | Усі види діяльності |
| 24 | Брак у виробництві | За видами продукції | | Галузі матеріального виробництва |
| 25 | Напівфабрикати | За видами напівфабрикатів | | Промисловість |
| 26 | Готова продукція | За видами готової продукції | | Промисловість, сільське господарство та ін. |
| 27 | Продукція сільськогосподарського виробництва | За видами продукції | | Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом |
| 28 | Товари | 281 | Товари на складі | Усі види діяльності |
| | | 282 | Товари в торгівлі | |
| | | 283 | Товари на комісії | |
| | | 284 | Тара під товарами | |
| | | 285 | Торгова націнка | |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--|---------------------------------------|---|--|---|
| Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи | | | | |
| 30 | Каса | 301 302 | Каса в національній валюті Каса в іноземній валюті | Усі види діяльності |
| 31 | Рахунки в банках | 311 312 313 314 | Поточні рахунки в національній валюті Поточні рахунки в іноземній валюті Інші рахунки в банку в національній валюті Інші рахунки в банку в іноземній валюті | Усі види діяльності |
| 32 | | | | |
| 33 | Інші кошти | 331 332 333 334 | Грошові документи в національній валюті Грошові документи в іноземній валюті Грошові кошти в дорозі в національній валюті Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті | Усі види діяльності |
| 34 | Короткострокові векселі одержані | 341 342 | Короткострокові векселі, одержані в національній валюті Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті | Усі види діяльності |
| 35 | Поточні фінансові інвестиції | 351 352 | Еквіваленти грошових коштів Інші поточні фінансові інвестиції | Усі види діяльності |
| 36 | Розрахунки з покупцями та замовниками | 361 362 | Розрахунки з вітчизняними покупцями Розрахунки з іноземними покупцями | Усі види діяльності |
| 37 | Розрахунки з різними дебіторами | 371 372 373 374 375 376 377 | Розрахунки за виданими авансами Розрахунки з підзвітними особами Розрахунки за нарахованими доходами Розрахунки за претензіями Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків Розрахунки за позиками членам кредитних спілок Розрахунки з іншими дебіторами | Усі види діяльності |
| 38 | Резерв сумнівних боргів | 377 | За дебіторами | Усі види діяльності |
| 39 | Витрати майбутніх періодів | | За видами витрат | Усі види діяльності |
| Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань | | | | |
| 40 | Статутний капітал | | За видами капіталу | Усі види діяльності |
| 41 | Пайовий капітал | | За видами капіталу | Кооперативні організації, кредитні спілки |
| 42 | Додатковий капітал | 421 422 423 424 | Емісійний дохід Інший вкладений капітал Дооцінка активів Безоплатно одержані необоротні активи | Усі види діяльності |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|--|--|---|---------------------|
| 43 | Резервний капітал | 425 | Інший додатковий капітал За видами капіталу | Усі види діяльності |
| 44 | Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) | 441 442 443 | Прибуток нерозподілений Непокриті збитки Прибуток, використаний у звітному періоді | Усі види діяльності |
| 45 | Вилучений капітал | 451 452 453 | Вилучені акції Вилучені вклади й паї Інший вилучений капітал | Усі види діяльності |
| 46 | Неоплачений капітал | | За видами капіталу | Усі види діяльності |
| 47 | Забезпечення майбутніх витрат і платежів | 471 472 473 474 | Забезпечення виплат відпусток Додаткове пенсійне забезпечення Забезпечення гарантійних зобов'язань Забезпечення інших витрат і платежів | Усі види діяльності |
| 48 | Цільове фінансування і цільові надходження | | За об'єктами фінансування | Усі види діяльності |
| 49 | Страхові резерви | 491 492 493 494 495 496 497 498 | Резерви незароблених премій Резерви збитків Інші страхові резерви Частка перестраховиків у резервах незароблених премій Частка перестраховиків у резервах збитків Частка перестраховиків в інших страхових резервах Результат зміни резервів незароблених премій Результат зміни резервів збитків | Страхова діяльність |
| Клас 5. Довгострокові зобов'язання | | | | |
| 50 | Довгострокові позики | 501 502 503 504 505 506 | Довгострокові кредити банків у національній валюті Довгострокові кредити банків в іноземній валюті Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті Інші довгострокові позики в національній валюті Інші довгострокові позики в іноземній валюті | Усі види діяльності |
| 51 | Довгострокові векселі видані | 511 512 | Довгострокові векселі, видані в національній валюті Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті | Усі види діяльності |
| 52 | Довгострокові зобов'язання за облігаціями | 521 522 523 | Зобов'язання за облігаціями Премія за випущеними облігаціями Дисконт за випущеними облігаціями | Усі види діяльності |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|-------------------------------------|--|-----|--|---------------------|
| 53 | Довгострокові зобов'язання з оренди | 531 | Зобов'язання з фінансової оренди | Усі види діяльності |
| 54 | Відстрочені податкові зобов'язання | 532 | Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів | |
| 55 | Інші довгострокові зобов'язання | | За видами зобов'язань | |
| 56 | | | За видами зобов'язань | |
| 57 | | | | |
| 58 | | | | Усі види діяльності |
| 59 | | | | Усі види діяльності |
| Клас 6. Поточні зобов'язання | | | | |
| 60 | Короткострокові позики | 601 | Короткострокові кредити банків у національній валюті | Усі види діяльності |
| | | 602 | Короткострокові кредити банків в іноземній валюті | |
| | | 603 | Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті | |
| | | 604 | Відстрочені короткострокові кредити банків у іноземній валюті | |
| | | 605 | Прострочені позики в національній валюті | |
| 61 | Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями | 606 | Прострочені позики в іноземній валюті | Усі види діяльності |
| | | 611 | Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті | |
| 62 | Короткострокові векселі видані | 612 | Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті | Усі види діяльності |
| | | 621 | Короткострокові векселі, видані в національній валюті | |
| 63 | Розрахунки з постачальниками та підрядниками | 622 | Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті | Усі види діяльності |
| | | 631 | Розрахунки з вітчизняними постачальниками | |
| 64 | Розрахунки за податками і платежами | 632 | Розрахунки з іноземними постачальниками | Усі види діяльності |
| | | 641 | Розрахунки за податками | |
| 65 | Розрахунки за страхуванням | 642 | Розрахунки за обов'язковими платежами | Усі види діяльності |
| | | 643 | Податкові зобов'язання | |
| | | 644 | Податковий кредит | |
| | | 651 | За пенсійним забезпеченням | |
| | | 652 | За соціальним страхуванням | |
| 66 | Розрахунки з оплати праці | 653 | За страхуванням на випадок безробіття | Усі види діяльності |
| | | 654 | За індивідуальним страхуванням | |
| | | 655 | За страхуванням майна | |
| | | 661 | Розрахунки за заробітною платою | |
| | | 662 | Розрахунки з депонентами | |
| 67 | Розрахунки з учасниками | 671 | Розрахунки за нарахованими дивідендами | Усі види діяльності |
| | | 672 | Розрахунки за іншими виплатами | |
| 68 | Розрахунки за іншими операціями | 681 | Розрахунки за авансами одержаними | Усі види діяльності |
| | | 682 | Внутрішні розрахунки | |
| | | 684 | Розрахунки за нарахованими відсотками | |
| | | 685 | Розрахунки з іншими кредиторами | |
| 69 | Доходи майбутніх періодів | | За видами доходів | Усі види діяльності |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | |
|---|-----------------------------|-----|---|---------------------|---------------------|
| Клас 7. Доходи і результати діяльності | | | | | |
| 70 | Доходи від реалізації | 701 | Дохід від реалізації готової продукції | Усі види діяльності | |
| | | 702 | Дохід від реалізації товарів | | |
| | | 703 | Дохід від реалізації робіт і послуг | | |
| | | 704 | Вирахування з доходу | | |
| 71 | Інший операційний дохід | 711 | Дохід від реалізації іноземної валюти | Усі види діяльності | |
| | | 712 | Дохід від реалізації інших оборотних активів | | |
| | | 713 | Дохід від операційної оренди активів | | |
| | | 714 | Дохід від операційної курсової різниці | | |
| | | 715 | Одержані штрафи, пені, неустойки | | |
| | | 716 | Відшкодування раніше списаних активів | | |
| | | 717 | Дохід від списання кредиторської заборгованості | | |
| | | 718 | Одержані гранти та субсидії | | |
| | | 719 | Інші доходи від операційної діяльності | | |
| 72 | Дохід від участі в капіталі | 721 | Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства | | Усі види діяльності |
| | | 722 | Дохід від спільної діяльності | | |
| | | 723 | Дохід від інвестицій в дочірні підприємства | | |
| 73 | Інші фінансові доходи | 731 | Дивіденди одержані | Усі види діяльності | |
| | | 732 | Відсотки одержані | | |
| | | 733 | Інші доходи від фінансових операцій | | |
| 74 | Інші доходи | 741 | Дохід від реалізації фінансових інвестицій | Усі види діяльності | |
| | | 742 | Дохід від реалізації необоротних активів | | |
| | | 743 | Дохід від реалізації майнових комплексів | | |
| | | 744 | Дохід від неопераційної курсової різниці | | |
| | | 745 | Дохід від безоплатно одержаних активів | | |
| | | 746 | Інші доходи від звичайної діяльності | | |
| | | 747 | Відшкодування збитків від надзвичайних подій | | |
| 75 | Надзвичайні доходи | 751 | Відшкодування збитків від надзвичайних подій | Усі види діяльності | |
| 76 | Страхові платежі | 752 | Інші надзвичайні доходи за видами страхування | | Усі види діяльності |
| 77 | | | | | |
| 78 | | | | | |
| 79 | Фінансові результати | 791 | Результат основної діяльності | Усі види діяльності | |
| | | 792 | Результат фінансових операцій | | |
| | | 793 | Результат іншої звичайної діяльності | | |
| | | 794 | Результат надзвичайних подій | | |
| Клас 8. Витрати за елементами | | | | | |
| 80 | Матеріальні витрати | 801 | Витрати сировини й матеріалів | Усі види діяльності | |
| | | 802 | Витрати купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів | | |
| | | 803 | Витрати палива й енергії | | |
| | | 804 | Витрати тари й тарних матеріалів | | |
| | | 805 | Витрати будівельних матеріалів | | |
| | | 806 | Витрати запасних частин | | |
| | | 807 | Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення | | |
| | | 808 | Витрати товарі | | |
| | | 809 | Інші матеріальні витрати | | |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|-----------------------------------|-------------------------------------|---|--|---------------------|
| 81 | Витрати на оплату праці | 811 812 813 814 815 816 | Виплати за окладами й тарифами Премії та заохочення Компенсаційні виплати Оплата відпусток Оплата іншого невідпрацьованого часу Інші витрати на оплату праці | Усі види діяльності |
| 82 | Відрахування на соціальні заходи | 821 822 823 824 | Відрахування на пенсійне забезпечення Відрахування на соціальне страхування Страхування на випадок безробіття Відрахування на індивідуальне страхування | Усі види діяльності |
| 83 | Амортизація | 831 832 833 | Амортизація основних засобів Амортизація інших необоротних матеріальних активів Амортизація нематеріальних активів | Усі види діяльності |
| 84 | Інші операційні витрати | | За видами витрат | Усі види діяльності |
| 85 | Інші затрати | | За видами затрат | Усі види діяльності |
| 86 | | | | |
| 87 | | | | |
| 88 | | | | |
| 89 | | | | |
| Клас 9. Витрати діяльності | | | | |
| 90 | Собівартість реалізації | 901 902 903 | Собівартість реалізованої готової продукції Собівартість реалізованих товарів Собівартість реалізованих робіт і послуг | Усі види діяльності |
| 91 | Загальновиробничі витрати | | За видами витрат | Усі види діяльності |
| 92 | Адміністративні витрати | | За видами витрат | Усі види діяльності |
| 93 | Витрати на збут | | За видами витрат | Усі види діяльності |
| 94 | Інші витрати операційної діяльності | 941 942 943 944 945 946 947 948 949 | Витрати на дослідження і розробки Собівартість реалізованої іноземної валюти Собівартість реалізованих виробничих запасів Сумнівні та безнадійні борги Втрати від операційної курсової різниці Втрати від знецінення запасів Нестачі і втрати від псування цінностей Визнані штрафи, пені, неустойки Інші витрати операційної діяльності | Усі види діяльності |
| 95 | Фінансові витрати | 951 952 | Відсотки за кредит Інші фінансові витрати | Усі види діяльності |
| 96 | Втрати від участі в капіталі | 961 962 963 | Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства Втрати від спільної діяльності Втрати від інвестицій в дочірні підприємства | Усі види діяльності |
| 97 | Інші витрати | 971 | Собівартість реалізованих фінансових інвестицій | |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------------------|--------------------------------------|-----|--|---------------------|
| | | 972 | Собівартість реалізованих необоротних активів | |
| | | 973 | Собівартість реалізованих майнових комплексів | |
| | | 974 | Втрати від неопераційних курсових різниць | |
| | | 975 | Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій | |
| | | 976 | Списання необоротних активів | |
| | | 977 | Інші витрати звичайної діяльності | |
| | | 978 | Виплати страхових сум та страхових відшкодувань | |
| 98 | Податки на прибуток | 979 | Перестраховання | |
| | | 981 | Податки на прибуток від звичайної діяльності | Усі види діяльності |
| | | 982 | Податки на прибуток від надзвичайних подій | |
| 99 | Надзвичайні витрати | 991 | Втрати від стихійного лиха | Усі види діяльності |
| | | 992 | Втрати від техногенних катастроф і аварій | |
| | | 993 | Інші надзвичайні витрати | |
| Клас 0. Позабалансові рахунки | | | | |
| 01 | Орендовані необоротні активи | | За видами активів | Усі види діяльності |
| 02 | Активи на відповідальному зберіганні | 021 | Устаткування, прийняте для монтажу | Усі види діяльності |
| | | 022 | Матеріали, прийняті для переробки | |
| | | 023 | Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні | |
| | | 024 | Товари, прийняті на комісію | |
| 03 | Контрактні зобов'язання | 025 | Майно в довірчому управлінні | Усі види діяльності |
| | | | За видами зобов'язань | |
| 04 | Непередбачені активи й зобов'язання | 041 | Непередбачені активи | Усі види діяльності |
| | | 042 | Непередбачені зобов'язання | |
| 05 | Гарантії та забезпечення надані | | За видами гарантій та забезпечень наданих | Усі види діяльності |
| 06 | Гарантії та забезпечення отримані | | За видами гарантій та забезпечень отриманих | Усі види діяльності |
| 07 | Списані активи | 071 | Списана дебіторська заборгованість | Усі види діяльності |
| | | 072 | Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей | |
| 08 | Бланки суворого обліку | | За видами бланків | Усі види діяльності |

Начальник управління методології
бухгалтерського обліку
Міністерства фінансів України

В.М.Пархоменко

Клас 1. Необоротні активи

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів, а також зносу необоротних активів.

Клас 2. Запаси

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві та для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Слід мати на увазі, що матеріальні цінності, прийняті підприємством на відповідальне зберігання, переробку (давальницька сировина), комісію обліковуються на рахунках класу 0 «Позабалансові рахунки».

Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (в національній та іноземній валюті у касах, на розрахункових (поточних), валютних та інших рахунках у банках), грошових документів, короткострокових векселів одержаних і фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, резерву сумнівних боргів і витрат майбутніх періодів.

Грошові кошти в іноземній валюті, операції з ними та розрахунки іноземною валютою на рахунках цього класу та інших класів обліковуються у гривнях у сумі, що визначається шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом Національного банку України на дату здійснення грошової операції, оформлення митних документів, підписання документів про виконання робіт (послуг), підписання установчих документів, затвердження авансового звіту про використання підзвітних грошових коштів. Водночас грошові кошти, фінансові інвестиції та розрахунки відображуються в тій валюті, в якій здійснюються розрахунки й платежі.

Клас 4. Власний капітал і забезпечення зобов'язань

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про стан і рух власного капіталу — статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів.

Клас 5. Довгострокові зобов'язання

Рахунки цього класу призначені для обліку даних та узагальнення інформації про заборгованість підприємства банкам за отриманими від них кредитами, яка не є поточним зобов'язанням (заборгованість, яка не підлягає погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців з дати балансу); заборгованість підприємства щодо зобов'язань із залучених позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки; суму податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки; заборгованість за виданими довгостроковими векселями та розповсюдженими облігаціями.

Дострокові зобов'язання відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок їх погашення.

Клас 6. Поточні зобов'язання

Рахунки цього класу призначені для обліку та узагальнення інформації про зобов'язання, які будуть погашені у звичайному ході операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

На рахунках цього класу ведеться облік короткострокових позик, довгострокових зобов'язань, що стали поточною заборгованістю із строком погашення на дату балансу не більше дванадцяти місяців, короткострокових векселів виданих, розрахунків з поставальниками та підрядниками, розрахунків з податків та платежів, розрахунків за страхування, розрахунків з оплати праці, розрахунків з учасниками, а також інших розрахунків та операцій, доходів майбутніх періодів.

Особливо зауважимо, що на окремих субрахунках синтетичних рахунків 63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 68 «Розрахунки за іншими операціями» сальдо на кінець місяця може бути не лише кредитовим, але й дебетовим. Такі показники не згортаються, а сальдо синтетичного рахунка визначається розгорнуто за дебетом та кредитом як сума відповідного сальдо на субрахунках та аналітичних рахунках.

Клас 7. Доходи та результати діяльності

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій. Склад доходів та порядок їх визнання визначаються відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Клас 8. Витрати за елементами

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом року (звітнього періоду). Витрати відображуються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Основні вимоги до визнання складу та оцінки витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

На рахунках цього класу ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати.

Суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 зі списанням до дебету рахунка 23 «Виробництво» щомісячно сум у частині прямих та загальновиробничих витрат і до дебету рахунка 79 «Фінансові результати» в кінці року або щомісяця сум у частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Інші підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» та рахунками класу 9 «Витрати діяльності».

Клас 9. Витрати діяльності

Рахунки цього класу застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрати на запобігання надзвичайним подіям та ліквідацію цих наслідків. За дебетом рахунків цього класу відображують суми витрат, за кредитом — списання суми витрат у кінці звітнього року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати».

Клас 0. «Позабалансові рахунки»

Позабалансові рахунки використовують для обліку господарських активів, що не належать певному господарству, але тимчасово потребують зберігання в ньому. Позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух:

► цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають в його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти операційної оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі);

► бланків суворого обліку (дипломи про освіту, квитки на проїзд (абонементи);

► писаних господарських активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками).

Бухгалтерський облік на позабалансових рахунках ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків суворого обліку та ін. здійснюється не за подвійним записом, а за простою системою відображення господарських операцій, тобто: прибуло — вибуло (збільшення — зменшення). Позабалансові рахунки мають подвійний код без субрахунків.

5.2. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку

Для того, щоб правильно відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку, треба вивчити особливості кожного з них, зокрема знати, для яких об'єктів обліку призначається той чи інший рахунок, яка його будова та особливості. Групування рахунків за певними однорідними ознаками називається *класифікацією рахунків*.

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку допомагає вивчити зміст і будову системи рахунків. Знаючи загальні, найсуттєвіші та відмінні ознаки окремих груп рахунків, можна визначити, для чого призначений, як використовується той або інший рахунок у бухгалтерському обліку. Це сприяє поліпшенню організації обліку на підприємствах, в організаціях та установах, забезпечує інформацією, яка всебічно характеризує їх діяльність, а також дає можливість узагальнювати показники роботи окремих ланок за галузями та у народному господарстві загалом. Рахунки бухгалтерського обліку класифікують за двома основними ознаками: економічним змістом та їх призначенням і структурою (будовою).

Групування господарських активів та їх джерел, господарських процесів та їх результатів здійснюється відповідно до їх економічного змісту. При цьому різні рахунки, а також обліковувані на них об'єкти мають різний зміст відповідно до характеру та особливостей обліковуваних об'єктів. Таким чином, всі рахунки за економічним змістом можуть бути зведені у відповідні групи та види. Економічний зміст рахунків є основою побудови всієї системи рахунків бухгалтерського обліку та найважливішою ознакою їх класифікації.

Не менш значущою є класифікація рахунків за призначенням та структурою. З нашої точки зору, найбільш узагальнюючою є класифікація рахунків у відношенні до бухгалтерського балансу,

адже вона диктує структуру рахунків, пов'язує їх з класифікацією об'єктів і вказує на відповідність до статей балансу. Зміст і призначення рахунків, у свою чергу, визначають побудову рахунків або їх структуру, тобто характер і значення їх дебетових і кредитових записів, місце у балансі тощо. Одні види рахунків за структурою можуть мати тільки дебетові залишки і є активними, інші — тільки кредитові залишки і належать до пасивних. Одні рахунки показують в активі балансу, інші в пасиві, а деякі як в активі, так і в пасиві.

Усі ознаки (за економічним змістом, їх призначенням і структурою, відношенням до бухгалтерського балансу) тісно взаємопов'язані і є основою побудови класифікації рахунків бухгалтерського обліку.

5.2.1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом відповідає змістові предмета бухгалтерського обліку та зумовлює класифікацію об'єктів обліку, тобто господарських активів, джерел їх утворення та господарських процесів. У відношенні до групування об'єктів обліку бухгалтерські рахунки за своїм економічним змістом поділяють на дві групи (рис 5.1):

- ▶ рахунки для обліку господарських активів (ресурсів).
- ▶ рахунки для обліку джерел утворення господарських активів.

Рахунки для обліку господарських активів, активні, використовують для обліку та контролю за наявністю і рухом господарських активів у процесі виробництва, обігу, розподілу і невиробничого споживання.

Рахунки господарських активів і господарських процесів, в свою чергу, поділяються на рахунки для обліку основних засобів та інших необоротних активів і рахунки для обліку оборотних активів.

До рахунків для обліку основних засобів та інших необоротних активів відносяться: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість», 17 «Відстрочені податкові активи» та ін.

Рахунки для обліку оборотних активів поділяють на рахунки для обліку запасів, грошових коштів і рахунки для обліку коштів в розрахунках (дебіторської заборгованості).

Для забезпечення бухгалтерського обліку *запасів* Планом рахунків передбачені рахунки: 20 «Виробничі запаси», 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари».

Облік *грошових коштів* забезпечується на рахунках: 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 34 «Короткострокові векселі одержані», 35 «Поточні фінансові інвестиції».

Для обліку *коштів у розрахунках* (дебіторської заборгованості) Планом рахунків передбачені рахунки: 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 38 «Резерв сумнівних боргів», 39 «Витрати майбутніх періодів».

Рахунки джерел утворення господарських активів (пасивні) поділяються на: рахунки джерел власного капіталу та забезпечення зобов'язань (рахунки власного капіталу, забезпечення зобов'язань, цільового надходження, страхових резервів); рахунки кредиторської заборгованості (рахунки довгострокових зобов'язань та рахунки поточних зобов'язань).

Для обліку *власного капіталу* призначені рахунки: 40 «Статутний капітал», 41 «Пайовий капітал», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал».

Для обліку *забезпечення зобов'язань* використовують рахунок: 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» (у розрізі субрахунків: 1 — «Забезпечення виплат відпусток», 2 — «Додаткове пенсійне забезпечення», 3 — «Забезпечення гарантійних зобов'язань», 4 — «Забезпечення інших витрат і платежів»).

Облік *цільового фінансування та цільових надходжень* ведеться на рахунку: 48 «Цільове фінансування та цільові надходження».

Облік *страхових резервів* ведуть за допомогою рахунка 49 «Страхові резерви».

Облік *довгострокових зобов'язань* (довгострокова кредиторська заборгованість) ведуть на рахунках: 50 «Довгострокові позики», 51 «Довгострокові векселі видані», 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями», 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», 55 «Інші довгострокові зобов'язання».

Для забезпечення обліку *поточних зобов'язань* призначені рахунки: 60 «Короткострокові позики», 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», 62 «Короткострокові векселі видані», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками та платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки з оплати праці», 67 «Розрахунки з учасниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями», 69 «Доходи майбутніх періодів».

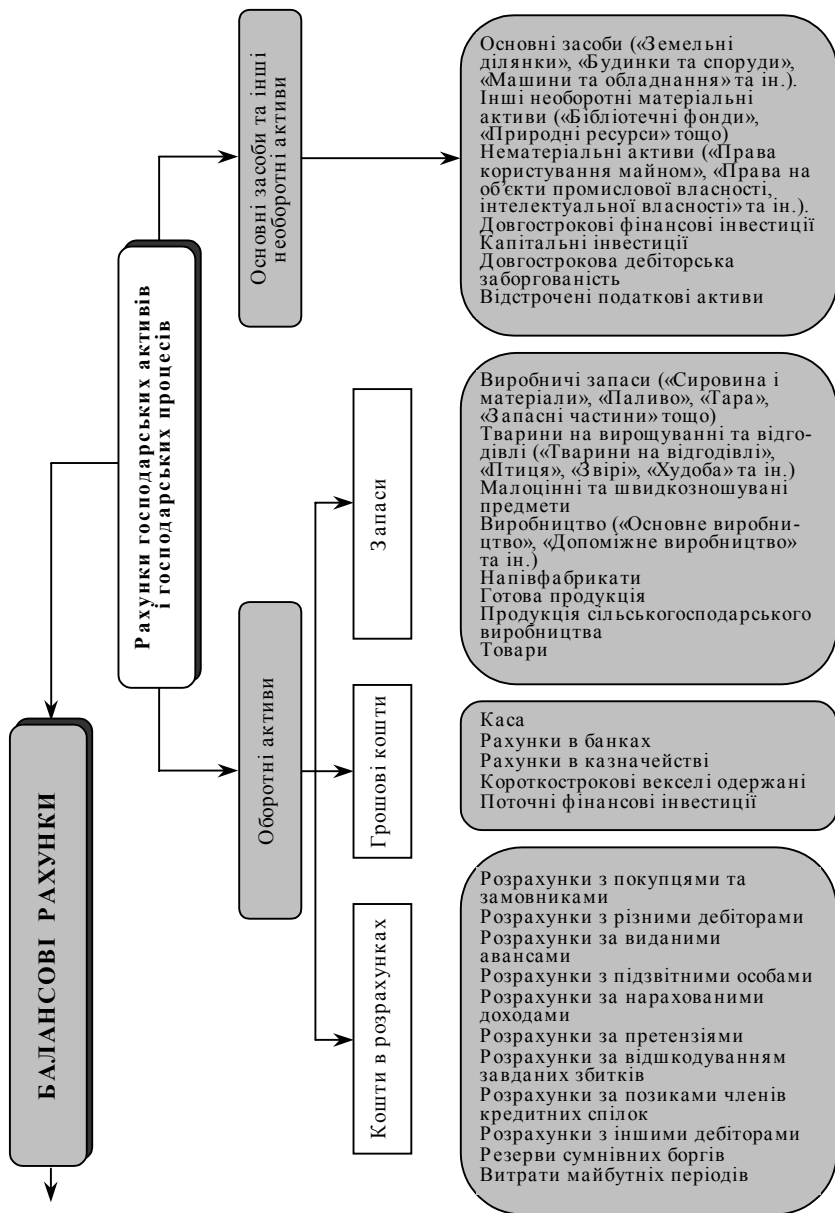
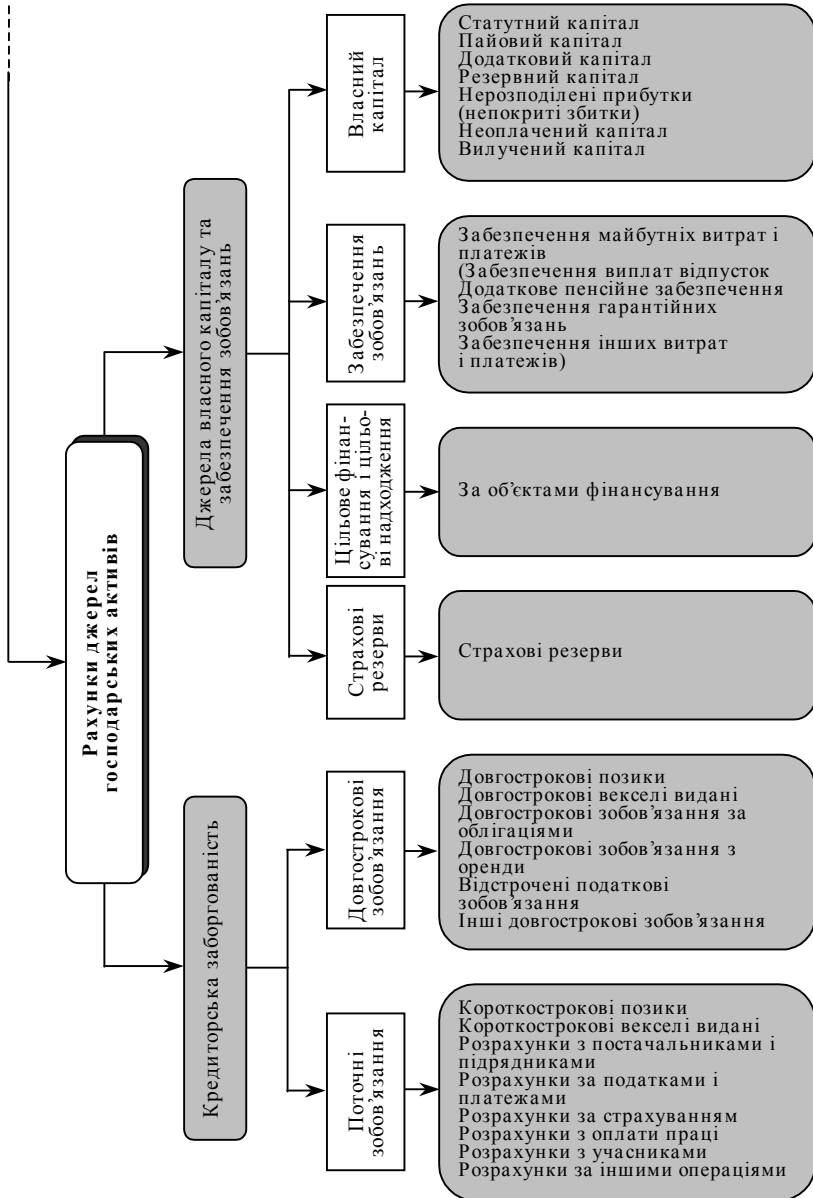


Рис. 5.1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом



5.2.2 Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за призначенням і структурою

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за їх призначенням та структурою відображує зміст записів на дебеті, кредиті рахунків та залишку (сальдо), тобто показує, для яких потреб призначені ті чи інші рахунки та як вони побудовані.

За призначенням і структурою рахунки бухгалтерського обліку поділяють на такі групи (рис. 5.2 та 5.3.): 1) основні, 2) операційні, 3) регулюючі, 4) результативні, 5) позабалансові.

1. Основні рахунки в бухгалтерському обліку використовують для контролю за станом і рухом господарських активів і джерел їх утворення. Вони називаються основними тому, що об'єкти, які обліковуються на них, тобто господарські активи та їх джерела утворення, є основою господарської діяльності підприємства, характеризують у своїй сукупності майновий стан підприємства і на підставі показників цих рахунків (залишків) складають бухгалтерський баланс.

Основні рахунки поділяються на: інвентарні, рахунки розрахунків, коштів, капіталу та забезпечення зобов'язань.

Інвентарні рахунки використовують для обліку майновоматеріальних цінностей та готівкових коштів. На кожному інвентарному рахунку обліковують наявність, надходження та вибуття визначеного виду активів, що мають предметний, майновий вираз. До інвентарних рахунків належать рахунки 10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси», 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», 26 «Готова продукція» та ін.

Рахунки для обліку джерел власного капіталу використовують для обліку власних джерел формування господарських активів. До них належать: 40 «Статутний капітал», 41 «Пайовий капітал», 43 «Резервний капітал» та ін.

Рахунки коштів призначені для обліку та контролю за станом і змінами коштів підприємства. До них належать: 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти».

Рахунки розрахунків використовують для обліку й контролю за розрахунками певного господарства з іншими господарствами, установами та окремими особами. Рахунки розрахунків, залежно від характеру розрахунків, що відображуються на них, поділяють на активні, пасивні та активно-пасивні.

До активних рахунків належать: 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Короткострокові векселі одержані» та ін.

До пасивних рахунків належать: 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки з оплати праці» та ін.

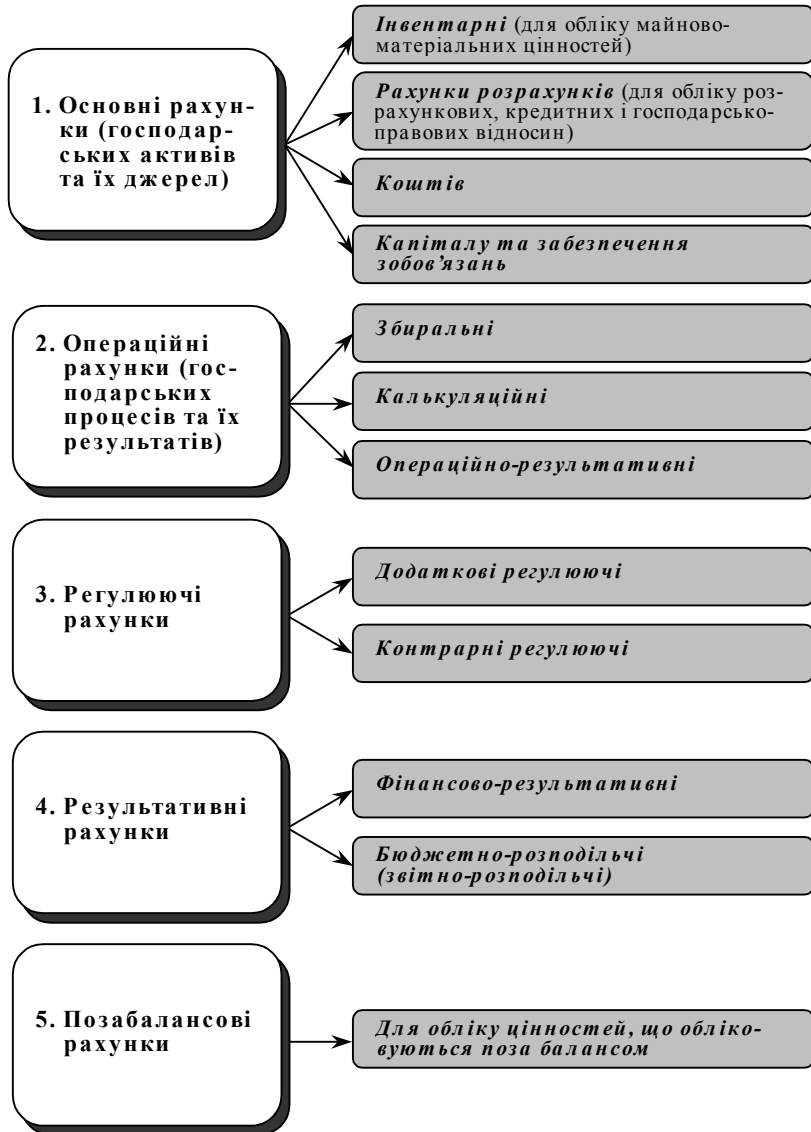


Рис. 5.2. Групи рахунків бухгалтерського обліку за призначенням та структурою

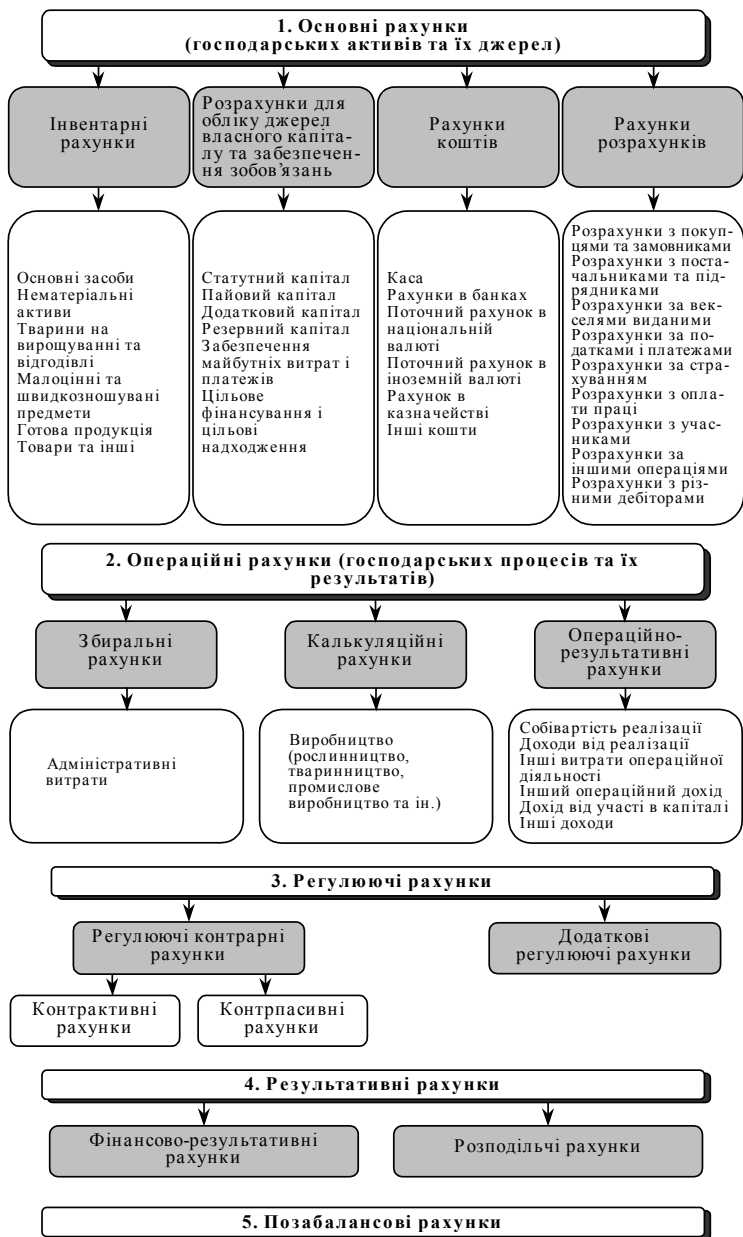


Рис. 5.3. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за призначенням і структурою

Активно-пасивні рахунки. З урахуванням специфіки розрахункових операцій, деякі рахунки можуть мати розгорнуте сальдо, тобто проявляти себе як активно-пасивні рахунки. Наприклад, рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями» та ін.

2. Операційні рахунки, в свою чергу, поділяються на збірні, калькуляційні та операційно-результативні і використовуються для обліку витрат і визначення собівартості. Операційні рахунки призначені для відображення й контролю окремих стадій кругообігу господарських активів: процесів постачання, виробництва та реалізації. У бухгалтерському обліку ці процеси відображуються у вигляді окремих операцій, тому рахунки для їх обліку називаються операційними.

На відміну від інвентарних операційні рахунки показують рух не окремого, а всіх видів активів, що беруть участь у виконанні певного господарського процесу, перетворенні активів із одних форм в інші.

Збиральні (збірні) рахунки забезпечують облік витрат, пов'язаних з управлінням підприємством як цілісним комплексом (утримання контори господарства, заробітна плата керівнику господарства, бухгалтерії та ін.), а також облік витрат, пов'язаних з реалізацією (збутом) продукції, робіт і послуг (транспортні витрати, заробітна плата працівникам, пов'язаним з реалізацією, вартість тари разового використання та ін.).

До збірних рахунків відносять: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». Характерною особливістю цих рахунків є те, що за їх дебетом відображуються суми витрат, за кредитом — списаних суми витрат в кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати».

З нашого погляду, до збірних рахунків слід віднести рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», на якому за дебетом відображуються витрати, пов'язані з організацією виробництва та управління галузями, цехами, дільницями та ін. Щомісячно ці витрати списуються (розподіляються на об'єкти обліку витрат) на рахунок 23 «Виробництво» та ін. Тому цей рахунок можна вважати збірно-розподільним.

Калькуляційні рахунки призначені для обліку витрат і виявлення собівартості за операціями заготівлі матеріалів, виробництва продукції, закупівлі товарів, виконання будівельних робіт тощо. Типовим калькуляційним рахунком слід вважати рахунок 23 «Виробництво». Цей рахунок активний. На дебет його записують витрати виробництва продукції, робіт і послуг, а на кредит —

вихід продукції, виконані роботи і надані послуги за плановою собівартістю протягом року, які наприкінці року коректують до рівня фактичної собівартості. У кінці року сальдо може бути тільки дебетове і показувати витрати на незавершене виробництво.

Операційно-результативні рахунки призначені для обліку результатів операцій, пов'язаних з обумовленими процесами шляхом порівняння двох оцінок. До операційно-результативних рахунків відносять: 90 «Собівартість реалізації», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 74 «Інші доходи».

3. Регулюючі рахунки призначені для уточнення (регулювання) оцінки господарських активів і джерел їх утворення у бухгалтерському обліку, що обліковуються на основних рахунках. Регулюючі рахунки збільшують або зменшують вартість обліковуваного об'єкта на рахунку, що регулюється.

Залишкову (справжню) величину обліковуваного об'єкта визначають складанням суми регулюючого та основного рахунків або, навпаки, відрахуванням від суми основного рахунка суми регулюючого. Залежно від того збільшує чи зменшує регулюючий рахунок оцінку, вказану в основному рахунку, розрізняють додаткові (доповнюючі) та контрарні (регулюючі) рахунки.

Додаткові регулюючі рахунки завжди збільшують оцінку основного рахунка. Якщо основний рахунок буде активним, то додатковий буде також активним і матиме дебетове сальдо й, навпаки, додатковим до пасивного рахунка буде рахунок з кредитовим сальдо, котрий і в балансі буде також в пасиві, тобто з кредитовим сальдо.

Для одержання повного розміру залишку на пасивному рахунку, що регулюється додатковим рахунком, їх суми також необхідно скласти.

Наприклад, якщо в статті пасиву балансу «Статутний капітал» зазначена сума 2500 тис. грн., а в статті «Цільове фінансування» (передбачених державним планом для поповнення оборотних активів) показано приріст цього капіталу в сумі 50 тис. грн., то для визначення загального розміру статутного капіталу їх залишки необхідно скласти (2500 тис. грн. + 50 тис. грн. — 2550 тис. грн.).

Тобто в нашому прикладі рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» є пасивним, доповнюючим (додатковим)

регулюючим відносно пасивного регулювального рахунка 40 «Статутний капітал».

Контрарні регулюючі рахунки на відміну від доповнюючих (додаткових) завжди зменшують оцінку активів (або розмір джерел їх утворення), обліковуваних на відповідному основному рахунку і завжди містяться в протилежній від основного рахунка, що регулюється, частині балансу. Ці рахунки в бухгалтерському балансі завжди протистоять рахункам активним або пасивним, а тому називаються *контрарними*.

Наприклад, якщо основний рахунок міститься в активі балансу, то його регулюючий контрарний — в пасиві. Такий регулюючий рахунок називають контрактивним, тобто протиставленим активному рахунку.

Якщо *основний рахунок* відображується в пасиві балансу, то протиставлений йому регулюючий контрарний рахунок — *в активі*. Такий регулюючий рахунок називають *контрпасивним*.

Отже, регулюючі контрарні рахунки поділяють на контрактивні і контрпасивні.

Контрактивні регулюючі рахунки призначені для уточнення оцінки залишку на окремих основних рахунках господарських активів, тоді коли вони обліковуються в оцінці на момент їх оприбуткування, що перевищує їх реальну вартість. Залишкову вартість у цьому випадку визначають відрахуванням від початкової оцінки залишку, який значиться на основному рахунку, суми, записаної на контрактивному регулюючому рахунку, що його регулює.

Прикладом регулюючого контрактивного рахунка є пасивний рахунок 13 «Знос необоротних активів», субрахунок 1 «Знос основних засобів», залишок якого регулює первісну вартість основних засобів, що обліковуються на активному рахунку 10 «Основні засоби».

Основні засоби обліковують протягом всього строку використання за їх початковою (первісною) вартістю, тобто за вартістю придбання або будівництва. Проте в процесі експлуатації основні засоби зношуються, і початкова вартість їх поступово зменшується. В міру збільшення зносу основних засобів за кредитом регулюючого контрактивного рахунка 13 «Знос необоротних активів» субрахунок 1 «Знос основних засобів» відображують суми, які показують ступінь зношення основних засобів.

Щоб визначити залишкову вартість основних засобів (яка включається до валюти балансу) необхідно із суми дебетового залишку на рахунку 10 «Основні засоби» (початкова вартість) відрахувати (відняти) суму кредитового залишку на рахунку 13 «Знос необоротних активів» субрахунок 1 «Знос основних засобів» (суму зносу).

| | | | | | |
|---|--------------------------------|------------|---|---|------------|
| <p>Наприклад, на підприємстві розмір основних засобів за початковою вартістю становив 484 000,00 грн.; за період експлуатації нараховано знос цих засобів у сумі 84 000,00 грн.</p> <p>У системі рахунків наведені дані будуть відображені:</p> | | | | | |
| <i>Д-т</i> | Рахунок 10 «Основні засоби» | <i>К-т</i> | <i>Д-т</i> | Рахунок 13 «Знос необоротних активів» субрахунок 1 «Знос основних засобів» | <i>К-т</i> |
| Сальдо 484 000,00 грн. (Початкова вартість основних засобів) | | | Сальдо 84 000,00 грн. (Сума нарахованого зносу основних засобів) | | |
| <p>У наведеному прикладі залишкова вартість основних засобів становить: 484 000,00 — 84 000,00 = 400 000,00 грн.</p> | | | | | |

Зазначимо, що обидві оцінки основних засобів необхідні для контролю за їх станом і використанням.

До контраktivних регулюючих рахунків належать також: 13 «Знос необоротних активів» субрахунки 2 «Знос інших матеріальних необоротних активів» та 3 «Знос нематеріальних активів».

Контрпассивні регулюючі рахунки призначені для регулювання (уточнення) суми джерел утворення господарських активів, що обліковуються на пасивних рахунках.

Прикладом контрпассивного регулюючого рахунка є активний рахунок 98 «Податок на прибуток», за дебетом якого відображується нарахована сума податку на прибуток, а за кредитом її списання в кінці року на рахунок 79 «Фінансові результати». Тому сума сальдо за дебетом рахунка 98 «Податок на прибуток» є регулюючою відносно рахунка 79 «Фінансові результати», де в порядку закриття рахунків обліку доходів (7 клас рахунків) за кредитом відображуються доходи підприємства. Тобто сальдо за кредитом цього рахунка відносно регулюючого рахунка є регульованим

і за мінусом регулюючої суми буде визначати залишок доходу на відповідну дату.

4. Результативні рахунки поділяються на фінансово-результативні; розподільчі.

Фінансово-результативні рахунки призначені для обліку прибутків і збитків. На них відображуються кінцеві, підсумкові фінансові результати господарської діяльності підприємства. На *дебеті* фінансово-результативних рахунків відображують *збитки*, а на *кредиті* — *прибутки*. Якщо фінансово-результативний рахунок має *кредитове сальдо*, то це свідчить про наявність *прибутку*, а якщо *дебетове* — про *збиток*.

Прикладом активно-пасивного фінансово-результативного рахунка є рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». На дебеті цього рахунка відображують всі збитки та використання прибутку, на кредиті — збільшення прибутку від усіх видів діяльності.

Розподільчі рахунки використовують для виявлення розміру витрат і доходів кожного звітного періоду окремо і рівномірного розподілу цих витрат у відповідному періоді. Ці рахунки призначені насамперед для обліку витрат у поточному звітному періоді за рахунок майбутніх звітних періодів і доходів, одержаних у поточному періоді, але тих, що належать до доходів майбутніх звітних періодів. Часто підприємство для забезпечення нормальної роботи в майбутньому звітному періоді повинно відображати витрати в поточному звітному періоді.

До таких витрат належать орендна плата, що вноситься за майбутній період, передплата на газети та журнали, періодичні і довідкові видання тощо.

Для обліку цих витрат призначений рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів», з кредиту якого відповідні витрати записуються на дебет рахунків: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» та ін.

На практиці може бути, що у розпорядження підприємства вже в поточному звітному періоді надходять доходи, які належать до доходів майбутніх звітних періодів. Прикладом таких доходів є доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи, передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо. Для обліку доходів, одержаних у звітному періоді, але таких, що належать до майбутніх періодів, використовують рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів», за кредитом якого відображують суму одержаних доходів

майбутніх періодів, *за дебетом* — їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення їх до складу доходів звітного періоду (70 «Доходи від реалізації», 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 74 «Інші доходи»).

5. Позабалансові рахунки (клас 0). До позабалансових рахунків належать рахунки, на яких обліковують цінності, що тимчасово знаходяться у підприємстві і йому не належать. Вони не включаються до балансу, тому обліковуються поза балансом на позабалансових рахунках.

Тема 6

ОЦІНКА ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ

6.1. Оцінка та калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку, їх сутність і характеристика

Для правильного визначення кількісних та якісних показників господарської діяльності підприємств виняткове значення мають наукові методи їх обчислення, особливо оцінка господарських активів (засобів) і калькуляція собівартості.

Кількісними показниками діяльності підприємств є показники обсягу тих або інших процесів: кількість заготовлених виробничих запасів, виробленої або реалізованої продукції, виконаних робіт тощо. Здійснення контролю за кількісними показниками має велике значення для поліпшення діяльності підприємств.

Якісні показники характеризують економічну ефективність певного господарського процесу. У нових умовах господарювання найголовнішими економічними критеріями оцінки діяльності підприємства є доходи і фінансові результати (прибутки — збитки) і рівень рентабельності. Важливим якісним показником є також собівартість виробленої і реалізованої продукції (робіт і послуг), придбаних (закуплених) господарських засобів і предметів праці (господарських активів).

Кількісні і якісні показники господарської діяльності підприємств, організацій і установ визначають за даними бухгалтерського обліку.

Оцінка господарських активів (засобів) — це спосіб їх вираження у грошовому вимірнику. Вона є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого одержують узагальнені показники про господарські активи (засоби) і процеси. Такі показники мають велике значення, оскільки існують товарно-грошові відносини. Облік об'єктів, що не підлягають грошовій оцінці, ведеться тільки в натуральних вимірниках (посівні площі — га і т. ін.). Від правильної оцінки залежить достовірність облікової інформації про ресурси господарства, фінансові результати його діяльності.

|| *В основу правильності оцінки господарських активів (засобів) покладено принципи її реальності і єдності.*

Реальність оцінки полягає у відображенні в грошовій оцінці реальної вартості господарських активів (засобів) і джерел їх утворення.

Дотримання цього принципу забезпечується тим, що господарські активи (засоби) оцінюються за фактичною собівартістю, а джерела їх утворення за фактичними розмірами.

Єдність оцінки полягає в тому, що в підприємствах різних галузей народного господарства одні і ті ж господарські активи (засоби) і джерела їх утворення оцінюються за єдиною методикою (тобто в одному і тому ж порядку).

У нашій країні передбачені єдині принципи оцінки господарських активів (засобів) і джерел їх утворення. В основу цих принципів покладено *фактичну собівартість господарських активів (засобів) і фактичні розміри їх джерел*. При цьому мається на увазі фактична собівартість придбаних (заготовлених) товарно-матеріальних цінностей, виробленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг та ін. Відповідно до цього оцінюють окремі види господарських активів (засобів).

Основні засоби обліковують протягом періоду експлуатації за їх початковою вартістю, що дорівнює сумі фактичних витрат на будівництво чи їх придбання. Початкова вартість основних засобів може змінюватися після проведення робіт з реконструкції, що збільшує їх вартість.

У зв'язку з тим, що основні засоби в процесі експлуатації зношуються, на них ведуть відокремлений облік їх зносу (рахунок 13 «Знос необоротних активів», субрахунок «Знос основних засобів» — регулюючий контрактивний рахунок), що дає змогу визначати залишкову вартість основних засобів (I розділ активу балансу).

Виробничі запаси (сировина, матеріали, паливо, пальне, добрива тощо) оцінюють за фактичною собівартістю, що визначається сумою витрат господарства на їх придбання (заготівлю) — покупна вартість плюс транспортно-заготівельні витрати.

Продукцію власного виробництва (готову продукція) у сільськогосподарських підприємствах протягом року оцінюють за плановою, а в кінці року — за фактичною собівартістю. В кінці року після визначення фактичної собівартості виробленої продукції планову її собівартість коректують до рівня фактичної.

Незавершене виробництво оцінюють за фактичною собівартістю витрат за окремими виробництвами, продукція яких буде одержана в наступному звітному періоді.

Розрахунки з дебіторами і кредиторами відображують в сумах, показаних у бухгалтерських записах підприємства і визнаних ним правильними.

Єдина методика оцінки господарських активів (засобів) та їх джерел забезпечує єдність і порівняльність показників однорідних активів (засобів) різних підприємств і можливість одержання зведених узагальнених показників.

Застосування в бухгалтерському обліку принципів реальності і єдності оцінки активів (засобів) підприємств нашої держави зумовлено особливостями господарювання в ринкових умовах, вимогами об'єктивності і наукового обґрунтування показників обліку.

Реальність (достовірність) оцінки господарських активів (засобів) ґрунтується на даних (забезпечується) фактичної собівартості оцінюваних об'єктів. У цих умовах виняткове значення набуває калькуляція.

Калькуляція — це спосіб визначення собівартості в грошовій оцінці певних об'єктів — придбаних (заготовлених) матеріальних цінностей, виробленої (виготовленої) або реалізованої продукції, виконаних робіт (послуг).

Для визначення собівартості цих цінностей підраховують витрати на них, здійснені підприємством, у кожному процесі — постання, виробництва, реалізації.

Отже, калькуляція дає необхідні показники для контролю за ходом всіх господарських процесів і є підставою для оцінки відповідних об'єктів бухгалтерського обліку.

Калькуляція може складатися на об'єкт загалом (певний вид продукції, робіт — вартість меліоративних робіт та ін.), або на одиницю продукції (1 ц молока, зерна, 1 т вугілля, торфу тощо). У цьому разі суму всіх витрат, які мають місце по всьому об'єкту обліку, витрати ділять на кількість виробленої продукції.

Наприклад, об'єктом обліку витрат є виробництво «А» — де витрати дорівнювали 10 500,00 грн. Одержано продукції «а» 2500 одиниць. Фактична собівартість продукції «а» дорівнює:

$$a = \frac{10\,500,00}{2500} = 4,20 \text{ грн.}$$

Зауважимо, що, розглядаючи питання відносно калькуляції собівартості продукції, робіт і послуг слід відрізнити такі поняття:

- ▶ *об'єкти обліку;*
- ▶ *об'єкти калькуляції;*
- ▶ *калькуляційні одиниці.*

Об'єкти обліку витрат — це окремі види виробництв (група культур, окремі культури, групи тварин: озима пшениця, цукровий буряк, соняшник, велика рогата худоба на відгодівлі та ін.).

Об'єкти калькуляції — це окремі види продукції, яку одержано від окремих виробництв. У сільськогосподарському виробництві поряд з основною продукцією також, в окремих випадках одержують супутню і побічну продукцію.

Наприклад, *у тваринництві* (молочне виробництво) одержують: *молоко* — основна продукція; *приплід* — супутня і *гній* — побічна продукція; *зернове виробництво*: *зерно* — основна, *солома* — побічна продукція; *цукровий буряк*: *коренеплоди* — основна, *гичка* — побічна.

Одиниці калькуляції. Визначення собівартості виконують за допомогою калькуляційних одиниць.

Наприклад, одиницею виконаних робіт може бути (виступає) гектар, тонно-кілометр, робочий день або одиницею конкретної продукції — тонна, центнер, кілограм та ін.

Фактичну собівартість продукції, робіт і послуг на підставі даних бухгалтерського обліку визначають наприкінці року.

Розрізняють різні види собівартості: виробничу та повну (комерційну), планову, фактичну (звітну) та очікувану.

Виробнича собівартість включає витрати, пов'язані лише з виробництвом певної продукції (1 ц — молока, 1 ц — зерна та ін.).

Повна собівартість, крім того, включає витрати на її реалізацію, (фактична собівартість плюс позавиробничі витрати).

Планову собівартість обчислюють за плановими витратами та обсягом виробництва продукції (у бізнес-плані господарства).

Фактичну собівартість обчислюють за фактичними даними (у річному звіті господарства).

Очікувану собівартість визначають за фактичними даними про витрати та вихід продукції за 9 місяців звітного року (III квартал) та очікуваними показниками за 4 квартал (у звіті за 3 квартал, тобто за станом на 1 жовтня).

Для визначення собівартості послуг необхідно мати загальний підсумок витрат, який необхідно віднести на той чи інший калькуляційний об'єкт.

З метою визначення обсягу витрат, які необхідно включати у виробничу собівартість у практиці сільськогосподарських підприємств запроваджено термін «ФРАНКО».

||| *Франко* (італ. — у перекладі *вільний*) означає обмеження включення транспортних витрат на доставку сільськогосподарської продукції до місць призначення (зберігання).

Так, фактичну собівартість у сільськогосподарських підприємствах обчислюють:

- 1) зерно — франко-тік, включаючи витрати на доробку;
- 2) сіно, солома, полова — франко-скирта або інший пункт зберігання;
- 3) коренеплоди, картопля, овочі, баштанні культури — франко-місце зберігання;
- 4) зелена маса на силос — франко-місце силосування;
- 5) силос — франко-силосна споруда, включаючи вартість зеленої маси та витрати на силосування;
- 6) зелений корм — франко-місце споживання.

Ми вже відзначали, що більшість сільськогосподарських виробництв (культур, груп тварин) дають **основну, супутню і побічну продукцію**. Треба мати на увазі, що, якщо витрати на виробництво цих видів продукції не можливо виділити окремо, то для обчислення їх собівартості суму витрат на культуру (групу тварин) розподіляють на окремі види продукції з урахуванням чинного порядку. (Про це йтиметься при вивченні теми «Організація обліку процесу виробництва» та галузевого курсу.)

Наприклад, при визначенні собівартості продукції у молочному скотарстві собівартість однієї голови приплоду обчислюють за вартістю 60 кормо-днів утримання корови.

Гній оцінюють за фактичними витратами на його заготівлю (вартість підстилки, амортизація транспортерів, транспортні витрати тощо).

Щоб визначити суму витрат, яка має бути віднесена на основну продукцію — молоко, слід із загальної суми витрат вирахувати суму, що становить вартість приплоду та гною, а залишок розділити на кількість одержаного молока (центнерів).

У практичній діяльності підприємств зустрічаються різні методи калькуляції:

- 1) прямого визначення (підрахування) (зелена маса — всі витрати ділять на кількість маси);

2) замовний (за окремим замовленням — швейні майстерні (спецодяг);

3) за окремими технологічними процесами (цегла-сирець, обпалена).

Калькуляції є важливими документами, які характеризують собівартість продукції, додержання норм виробничих витрат та режиму економії і дають змогу визначити фінансові результати діяльності підприємств.

У практичній діяльності використовується науково обґрунтована методика калькулювання, що засновується на єдності принципів обліку і планування в масштабі країни з особливостями застосування їх в окремих галузях господарства.

Тема 7

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ

7.1. Методологічні основи обліку обороту (обігу) господарських активів (засобів) на підприємствах. Стадії руху господарських засобів і значення відокремленого відображення їх у бухгалтерському обліку

Основним призначенням підприємств сфери матеріального виробництва є виробництво суспільно необхідних продуктів. Для забезпечення безперервності виробництва повинні здійснюватися процеси *постачання* необхідними господарськими засобами і предметами праці і *реалізації* (збуту) створеного продукту праці.

Всі ці процеси (постачання (заготівля), виробництво, реалізація) взаємопов'язані і взаємозумовлені, постійно змінюють один одного, внаслідок чого відбувається безперервний кругообіг господарських активів (засобів).

Бухгалтерський облік, відображуючи господарські операції підприємства, забезпечує спостереження і контроль за господарськими процесами, а також за створенням і рухом суспільного продукту.

Процес постачання. У процесі постачання підприємства витрачають грошові кошти і купують у постачальників засоби виробництва (засоби і предмети праці), необхідні для виробництва продукції.

Об'єктами бухгалтерського обліку в процесі постачання є витрати на цей процес, тобто фактична собівартість придбаних (куплених) засобів виробництва або заготовлених виробничих запасів, обсяг необхідних предметів праці (в натуральних і грошовому вимірниках), а також розрахунки між підприємствами і організаціями, які виникають у процесі постачання.

Процес виробництва. Процес виробництва є основною фазою кругообігу господарських активів (засобів). У процесі виробництва використовуються засоби праці (машини, будівлі, обладнання та

ін.), предмети праці (сировина, матеріали тощо), а також жива праця робітників.

Витрати праці в певній грошовій оцінці, тобто в сумі нарахованої заробітної плати (оплати праці), поряд з вартістю матеріалів та іншими витратами, включають в собівартість виробленої продукції. У процесі виробництва споживаються засоби праці (частина їх зносу) і предмети праці (повністю).

Отже, в бухгалтерському обліку процес виробництва повинен відображатися як процес виробничого споживання і разом з тим як процес створення продуктів праці (одержана продукція, виконані роботи та ін.)

Вартість заново створеного продукту відрізняється від вартості використаних предметів і засобів, з яких його створено, не тільки якістю та призначенням, а й кількісно, оскільки крім використаних засобів виробництва в неї входить нова вартість, створена працею робітників — *національний дохід*.

Об'єктами бухгалтерського обліку в процесі виробництва є витрати підприємства на виробництво продукції, що дає змогу визначити її фактичну собівартість і обсяг готової продукції (в натуральних і грошовому вимірниках).

Процес реалізації полягає в тому, що частина виробленої готової продукції в процесі виробництва реалізується споживачам (покупцям). Це здійснюється шляхом купівлі-продажу. Як результат реалізації підприємство одержує від покупців кошти (виручку), але, як правило, більше, ніж їх було витрачено на виробництво та збут продукції — на суму прибутку. Процес реалізації, завершуючи виробничий процес, забезпечує відновлення та розширення виробництва.

Об'єктом бухгалтерського обліку в процесі реалізації є обсяг реалізованої продукції (в натуральних і грошовому вимірниках), витрати, пов'язані з реалізацією, і фінансовий результат від реалізації (як правило, прибуток), а також розрахунки з покупцями та іншими підприємствами і організаціями.

Отже, бухгалтерський облік відображує не тільки господарські процеси, а й їх результати.

У процесі створення та руху суспільного продукту господарські активи (засоби) підприємств змінюють свою форму: у процесі постачання вони з грошової форми переходять у форму виробничих запасів; у процесі виробництва предмети праці (під дією засобів

праці) набувають форми продуктів праці; у процесі реалізації готова продукція набуває грошової форми.

Перехід засобів підприємства під час господарських процесів з однієї форми в іншу називається *кругообігом господарських засобів*. Процес кругообігу господарських засобів зображено на рис. 7.1.

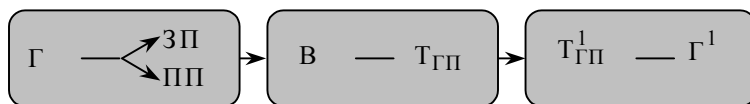


Рис. 7.1. Схема кругообігу господарських засобів:

Г — грошові кошти; ЗП — засоби праці; ПП — предмети праці; В — виробництво; ТГП — готова продукція за фактичною собівартістю; ТГП¹ — готова продукція за ціною реалізації; Г¹ — грошові кошти від реалізації продукції за ціною реалізації

З наведеної схеми видно, що господарські активи (засоби) набувають різних форм і водночас перебувають у всіх трьох формах. Це є обов'язковою умовою безперервної роботи підприємства. Недодержання цього принципу свідчить про порушення на певній стадії процесу кругообігу засобів і, відповідно, погіршення нормальних умов роботи підприємства.

Велике значення для підвищення ефективності використання господарських активів (засобів) має скорочення часу їх перебування на кожній стадії кругообігу (постачання, виробництво, реалізація), тобто прискорення їх оборотності.

Отже, бухгалтерський облік в кожному підприємстві, організації та установі має відображати окремі операції, господарські процеси, що складаються з цих операцій, господарські активи (засоби) та джерела їх утворення, а також усі зміни, що відбуваються в процесі господарської діяльності.

7.2. Сутність, характеристика та особливості обліку процесу постачання

Процес постачання є обов'язковою умовою успішної організації сільськогосподарського виробництва. Він включає операції, пов'язані з забезпеченням підприємств необхідними для виробництва продукції засобами виробництва.

Купуючи засоби виробництва, підприємство-покупець сплачує постачальникові їх купівельну вартість, здійснює витрати, пов'язані з перевезенням цінностей, навантаженням, розвантаженням тощо. Ці витрати називають *транспортно-заготівельними*.

Отже, фактична собівартість придбаних (куплених) засобів виробництва складається з їх купівельної вартості та транспортно-заготівельних витрат.

Бухгалтерський облік процесу постачання має забезпечувати достовірну інформацію про обсяг постачання як за кількісними, так і якісними показниками і собівартістю придбаних засобів виробництва.

Крім того, завданнями обліку є також забезпечення контролю за своєчасністю розрахунків з постачальниками, транспортними та іншими підприємствами за операціями, пов'язаними з придбанням матеріальних цінностей та їх транспортуванням.

7.2.1. Особливості обліку придбання (купівлі) предметів праці (оборотних засобів)

Для обліку придбаних (купівлі) предметів праці (оборотних засобів) в складі відповідних синтетичних рахунків і субрахунків класу 2 «Запаси» (20 «Виробничі запаси», 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» та інші) відкривають аналітичні рахунки «Заготівля та придбання відповідних товарно-матеріальних цінностей». На дебеті цих рахунків відображують купівельну вартість товарно-матеріальних цінностей і транспортно-заготівельні витрати. Тобто на цих аналітичних рахунках буде відображено купівельну вартість плюс транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з їх придбанням, що в сумі і складатиме фактичну собівартість їх придбання (заготівлі), за якою вони мають бути оприбутковані.

Після цього за фактичною собівартістю придбання їх оприбутковують з кредиту аналітичного рахунка «Заготівля та придбання товарно-матеріальних цінностей» в дебет аналітичного рахунка, на якому обліковують закуплені товарно-матеріальні цінності в межах того самого синтетичного рахунка. При цьому дебетується та кредитується один і той самий синтетичний рахунок, але різні аналітичні рахунки.

Бухгалтерський облік розрахунків з постачальниками за одержані від них матеріальні цінності, а також з підрядниками за надані послуги (наприклад, транспортними організаціями за перевезення вантажу) здійснюють на пасивному рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Зауважимо, що в разі, коли транспортно-заготівельні витрати є загальними для різних видів цінностей, потрібно їх суму обліковувати на окремому аналітичному рахунку, а потім їх розподіляють між ними пропорційно певному базису (масі, вартості за купівельними цінами тощо).

Розглянемо приклад. У господарство були завезені матеріали «А» — 100 одиниць ціною 40,00 грн. за одиницю, загальною сумою 4000,00 грн. При цьому послуги вантажного автотранспорту підрядника (АТП) з доставки матеріалів у господарство склали 120,00 грн. За навантаження та розвантаження матеріалів нараховано заробітну плату працівникам 30,00 грн.

Необхідно скласти бухгалтерські проводки, записати господарські операції на рахунки бухгалтерського обліку, визначити собівартість придбаних матеріалів та оприбуткувати їх на відповідному рахунку.

Перш за все, запишемо господарські операції в «Журналі реєстрації господарських операцій», які пов'язані з придбанням матеріалів «А».

**ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ
господарських операцій за
квітень 200_ р.**

| Дата | № операції | Зміст господарських операцій | Кореспондуючі рахунки | | |
|------|------------|--|---|--|------------|
| | | | Д-т | К-т | Сума, грн. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 3.04 | 1 | До господарства надійшли матеріали «А» від постачальника (розрахунки не проведені) 100 одиниць — ціна 40,00 грн. | 20 «Виробничі запаси» аналітичний рахунок «Придбання матеріалу «А» | 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» | 4000,00 |
| 3.04 | 2 | Списується вартість послуг вантажного автотранспорту підрядника (АТП) з доставки матеріалів у господарство | 20 «Виробничі запаси», аналітичний рахунок «Придбання матеріалів «А» | 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» | 120,00 |
| 3.04 | 3 | Нарахована заробітна плата працівникам за навантаження та розвантаження матеріалів | 20 «Виробничі запаси», аналітичний рахунок, «Придбання матеріалів «А» | 66 «Розрахунки з оплати праці» | 30,00 |
| 5.04 | 4 | Перераховані кошти з поточного рахунка банку господарства в погашення зобов'язань перед постачальниками: а) за вартість матеріалів; | 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» | 31 «Поточний рахунок в банку» | 4000,00 |
| | | б) за послуги вантажного автотранспорту | 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» | 31 «Поточний рахунок в банку» | 120,00 |
| | | Разом | 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» | 31 «Поточний рахунок в банку» | 4120,00 |
| 7.04 | 5 | Оприбутковуються матеріали «А» за фактичною собівартістю придбання | 20 «Виробничі запаси», аналітичний рахунок «Матеріали «А» | 20 «Виробничі запаси», аналітичний рахунок «Придбання матеріалів «А» | 4150,00 |

| Рознесемо (запишемо) розглянуті господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку. | | | | | |
|---|--|------------|------------|---|------------|
| Д-т | Рахунок 20 «Виробничі запаси» | К-т | Д-т | Рахунок 20 «Виробничі запаси» аналітичний рахунок «Придбання матеріалу "А"» | К-т |
| | Сальдо на 1.04.2000 р. | | | 1) 40000,00 | 5) 4150,0 |
| | 145000,00 | | | 2) 120,00 | |
| | 1) 4000,00 | | | 3) 30,00 | |
| | 2) 120,00 | | | | |
| | 3) 30,00 | 5) 4150 | | | |
| | 5) 4150,00 | | | | |
| Д-т | Рахунок 20 «Виробничі запаси» аналітичний рахунок «Матеріал "А"» | К-т | Д-т | Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» | К-т |
| | 5) 4150,0 | | | 4) 4120,00 | 1) 4000,00 |
| | | | | | 2) 120,00 |
| Д-т | Рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» | К-т | Д-т | Рахунок 31 «Поточний рахунок в банку в національній валюті» | К-т |
| | | 3) 30,00 | | Сальдо на 1.04.2000 р. | 4) 4120,00 |
| | | | | 158000,00 | |

На підставі наведеного прикладу слід відзначити, по-перше, те, що придбані матеріали оприбутковані за фактичною собівартістю (вартість за покупними цінами з урахуванням транспортно-заготівельних витрат); по-друге, чітко прослідковується вимога першої стадії кругообігу господарських активів, тобто те, що за грошові кошти господарство придбало матеріальні цінності (грошові кошти трансформувалися в товар); по-третє, внаслідок проведених розрахункових операцій грошові кошти надійшли до постачальників.

7.2.2. Особливості обліку придбання основних засобів

Особливостями бухгалтерського обліку придбання основних засобів є те, що «Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» передбачено балансовий рахунок 15 «Капітальні інвестиції» (субрахунки: 1 — «Капітальне будівництво», 2 — «Придбання (виготовлення) основних засобів», 3 — «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів», 4 — «Придбання (створення) нематеріальних активів» і 5 — «Формування основного стада»).

За дебетом рахунка 15.2 «Придбання (виготовлення) основних засобів» відображують витрати на придбання або виготовлення

власними силами, необоротних активів, облік яких ведуть на рахунку 10 «Основні засоби» (крім об'єктів будівництва та основного стада).

За дебетом рахунка 15.5 «Формування основного стада» обліковують витрати на формування основного стада робочої та продуктивної худоби (крім тварин, які обліковують на рахунку 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі».

За кредитом рахунка 15 «Капітальні інвестиції» відображують списання витрат під час оприбуткування основних засобів.

Для обліку придбання (купівлі) основних засобів в складі рахунка 15 «Капітальні інвестиції» відкривають аналітичний рахунок, наприклад «Придбання трактора». На цьому рахунку, крім купівельної вартості, відображують також транспортно-заготівельні витрати. Після визначення всіх витрат, пов'язаних з придбанням, наприклад, трактора, його оприбутковують до складу основних засобів у кореспонденції:

Д-т рахунка 10 «Основні засоби»

К-т рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Розглянемо приклад відображення в бухгалтерському обліку придбання основних засобів. Припустимо, що в господарство від постачальника надійшов вантажний автомобіль, купівельна вартість якого складає 230000,00 грн. На перегін вантажного автомобіля списуються нафтопродукти на суму 250,00 грн. Нарахована заробітна плата водію вантажного автомобіля за перегін його від постачальника в господарство 32,00 грн.

Запишемо господарські операції в «Журнал реєстрації господарських операцій», пов'язані з придбанням вантажного автомобіля (хронологічна реєстрація).

**ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ
господарських операцій
за квітень 200_ р.**

| Дата | № операції | Зміст господарських операцій | Кореспондуючі рахунки | | |
|------|------------|---|--|---|------------|
| | | | Д-т | К-т | Сума, грн. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 4.05 | 14 | До господарства надійшов вантажний автомобіль від постачальника (розрахунки не проведено) | 15 «Капітальні інвестиції» аналітичний рахунок «Придбання вантажного автомобіля» | 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» | 230000,00 |
| 4.05 | 15 | Нараховано заробітну плату водію за перегін автомобіля в господарство | 15 «Капітальні інвестиції» аналітичний рахунок «Придбання вантажного автомобіля» | 66 «Розрахунки з оплати праці» | 32,00 |
| 5.05 | 16 | Списуються нафтопродукти на перегін автомобіля в господарство | 15 «Капітальні інвестиції» аналітичний рахунок «Придбання вантажного автомобіля» | 20/3 «Виробничі запаси» субрахунок «Паливо» | 250,00 |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | | |
|--|---|--|---|-------------------------------|--|--|----------------|
| 7.05 | 17 | Перераховані кошти з поточного рахунка банку господарства в погашення кредиторської заборгованості постачальнику за вантажний автомобіль | 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» | 31 «Поточний рахунок в банку» | 230000,00 | | |
| 10.05 | 18 | Оприбутковано до складу основних засобів вантажний автомобіль за фактичною собівартістю | 10 «Основні засоби» | 15 «Капітальні інвестиції» | 230282,00 | | |
| Рознесемо (запишемо) розглянуті господарські операції на рахунки бухгалтерського обліку (систематична реєстрація). | | | | | | | |
| <i>Д-т</i> | Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» | | <i>К-т</i> | <i>Д-т</i> | Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» аналітичний рахунок «Придбання вантажного автомобіля» | | <i>К-т</i> |
| | 14) 230 000,00 | | 18) 230282,00 | | 14) 230 000,00 | | 18) 230 282,00 |
| | 15) 32,00 | | | | 15) 32,00 | | |
| | 16) 250,00 | | | | 16) 250,00 | | |
| <i>Д-т</i> | Рахунок 10 «Основні запаси» | | <i>К-т</i> | <i>Д-т</i> | Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» | | <i>К-т</i> |
| | Сальдо 1 485 000,00 | | | | 17) 230 000,00 | | 14) 230 000,00 |
| | 18) 230 282,00 | | | | | | |
| <i>Д-т</i> | Рахунок 20 «Виробничі запаси» субрахунок 3 «Паливо» | | <i>К-т</i> | <i>Д-т</i> | Рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» | | <i>К-т</i> |
| | Сальдо 5240,00 | | 16) 250,00 | | | | 15) 32,00 |
| | | | | | | | |
| | <i>Д-т</i> | | Рахунок 31 «Поточний рахунок в банку» | | <i>К-т</i> | | |
| | Сальдо 542 000,00 | | 17) 230 000,00 | | | | |

З наведеного прикладу випливає, що основні засоби оприбутковані за фактичною собівартістю їх придбання, а також те, що на стадії заготівлі (придбання) грошові кошти трансформувалися в товар (основні засоби). Ми розглянули особливості відображення в бухгалтерському обліку процесу постачання як основних, так і оборотних засобів (активів) — засобів і предметів праці.

7.3. Методологія обліку процесу виробництва

7.3.1. Сутність і характеристика процесу виробництва, витрати на виробництво та їх класифікація

Процес виробництва становить сукупність господарських операцій, пов'язаних з виготовленням товарів, виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг. Це зумовлює відповідні витрати господарства (витрати виробництва).

Витрати виробництва — це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва (господарські активи — засоби та предмети праці), які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів), працю працівників, зайнятих у процесі виробництва, з відповідними на неї нарахуваннями та ін.).

Крім того, підприємство здійснює витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва та його управлінням, які в свою чергу поділяються на загальновиробничі та адміністративні (загальногосподарські) витрати.

До загальновиробничих витрат включають: витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами (галузями — агроном, зоотехнік), дільницями, витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, галузей та ін.); амортизація основних засобів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології і організації виробництва та ін. Загальновиробничі витрати включаються у витрати виробництва методом їх розподілу на відповідні об'єкти обліку витрат (культури, групи культур, групи тварин та ін.).

До адміністративних витрат відносять загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством загалом: витрати на відрядження та утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу (керівник господарства, головний економіст, працівники бухгалтерії та ін.); витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, факс тощо); витрати на утримання основних засобів загальногосподарського призначення (контора господарства) та ін. Адміністративні витрати не включають у витрати виробництва, а списують на фінансові результати господарства (зменшення прибутку).

Основними завданнями бухгалтерського обліку процесу виробництва є: визначення фактичного обсягу виробництва, тобто кількості продукції, виробленої протягом звітного періоду (в натуральних і грошовому вимірниках); обчислення фактичної собівартості продукції як всього випуску, так і кожного виду зокрема.

Особливості сільськогосподарського виробництва зумовлюють ведення обліку виробничих витрат і виходу продукції за кожним виробничим підрозділом. За допомогою даних бухгалтерського обліку визначають фактичні витрати на кожний вид продукції, обчислюють її собівартість, виявляють результати виробничо-фінансової діяльності окремих виробництв, галузей і господарства загалом.

У сільськогосподарських підприємствах розрізняють основні, допоміжні та підсобні обслуговуючі галузі (виробництва).

Основними є такі галузі, які мають найбільшу частку товарної продукції у загальному її обсязі в господарстві. До основних галузей належать рослинництво та тваринництво.

Допоміжні галузі мають менший обсяг виробництва порівняно з обсягом виробництва основних галузей. Як правило, продукція цих галузей повністю споживається господарством. Тільки незначна кількість продукції має товарний характер. До таких виробництв належать ремонтні майстерні, вантажний автотранспорт, жива тяглова сила, електропостачання, водопостачання, машинно-тракторний парк тощо.

Підсобні галузі включають промислові та обслуговуючі виробництва. Промислові виробництва призначені для переробки продукції основного виробництва та виготовлення будівельних матеріалів. До них належать млини, сепараторні пункти, виноробні, консервні, цегельні й черепичні заводи, пилюрами тощо.

Обслуговуючі виробництва забезпечують побутові потреби працівників підприємств. До них належать їдальні, пекарні, лазні, пральні, перукарні, житлово-комунальне господарство тощо.

Всі витрати виробництва класифікують:

- ▶ за економічним змістом;
- ▶ характером участі у виробництві;
- ▶ способом віднесення (включення) на собівартість продукції;
- ▶ складом;
- ▶ відношенням до обсягу виробництва тощо.

За економічним змістом витрати поділяють на матеріальні витрати і витрати живої праці.

До матеріальних витрат належать:

- ▶ вартість використаної сировини та матеріалів, насіння, кормів, мінеральних добрив, нафтопродуктів;
- ▶ вартість використаних у процесі виробництва основних засобів на суму їх зносу (амортизації).

До витрат живої праці належать витрати на оплату праці, а також нарахування на неї (відрахування на соціальні заходи): 32 % — у пенсійний фонд, 2,5 % — фонд соціального страхування, 2,5 % — фонд зайнятості, 0,2 % — фонд страхування від нещасних випадків). Це в тих випадках, коли господарства не сплачують єдиного фіксованого податку за землю.

За характером участі у виробництві розрізняють основні і накладні витрати.

Основні витрати безпосередньо пов'язані з процесом виробництва. Це витрати на оплату праці робітників, зайнятих на виробництві продукції, вартість витраченого насіння, кормів, мінеральних добрив, знос (амортизація) основних засобів тощо.

До накладних витрат відносять загальновиробничі витрати, зумовлені організацією і управлінням окремими галузями виробництва. Їх включають у собівартість продукції тільки певної галузі виробництва.

За способом віднесення на собівартість продукції витрати поділяють на прямі і непрямі.

До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом тільки певного виду продукції. Їх безпосередньо відносять на вироблену продукцію. Так, вартість насіння озимої пшениці відносять тільки на собівартість продукції (зерна) озимої пшениці, вартість кормів, згодованих тваринам молочного стада, — на собівартість продукції молочного стада і т.д.

Непрямі витрати — витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Вони пов'язані одночасно з виробництвом кількох видів продукції і тому їх включають у собівартість кожного виду продукції шляхом розподілу. Більшість основних витрат є прямими, а всі накладні витрати — непрямими (це, перш за все, загальновиробничі витрати).

За складом витрати поділяються на одноелементні (прості) і комплексні (складні).

До простих належать витрати, які за економічним змістом не поділяються на складові частини. Наприклад, вартість кормів, насіння, мінеральних добрив, амортизація основних засобів, оплата праці робітників тощо.

До комплексних належать витрати, які складаються з декількох елементів. Так, послуги вантажного автотранспорту оцінюються за вартістю виконаних тонно-кілометрів, яка складається із вартості нафтопродуктів, заробітної плати водія, амортизації автомобіля тощо.

За відношенням до обсягу виробництва витрати поділяють на змінні і постійні (умовно-постійні).

Змінні витрати безпосередньо залежать від обсягу виробництва. Наприклад, чим більша площа посіву, тим більше потрібно висіяти насіння та ін.

Постійні (умовно-постійні) витрати не залежать або майже не залежать від обсягу виробленої продукції чи обсягу виконаних робіт (загальновиробничі витрати, амортизація основних засобів тощо).

|| *Зауважимо, що класифікація виробничих витрат зумовлює організацію бухгалтерського обліку.*

7.3.2. Характеристика рахунків для обліку витрат і виходу продукції. Особливості бухгалтерського обліку витрат і виходу продукції

Облік витрат виробництва ведуть у системі рахунків, які відображують, з одного боку, процес виробничого споживання господарських активів (засобів і предметів праці — основних і оборотних засобів і самої праці (виробничі витрати), а з іншого — процес виробленої продукції (одержаної продукції, виконаних робіт і наданих послуг).

Так, для організації обліку витрат і виходу продукції відповідних виробництв Планом рахунків передбачені окремі синтетичні рахунки та субрахунки. До них відносять: синтетичний рахунок 23 «Виробництво», в складі якого відкривають субрахунки за видами виробництв: «1» — «Рослинництво», «2» — «Тваринництво», «3» — «Промислові виробництва», «4» — «Допоміжні виробництва» та ін.

Для обліку витрат, пов'язаних з організацією та управлінням передбачені рахунки бухгалтерського обліку: 91 «Загальновиробничі витрати» і 92 «Адміністративні витрати», в складі яких відкривають субрахунки за видами витрат. Наприклад, 91.1 «Загальновиробничі витрати в рослинництві», 91.2 «Загальновиробничі витрати у тваринництві» та ін.

З урахуванням властивостей і місця основного виробництва у сфері сільськогосподарського виробництва розглядатимуться методичні основи обліку витрат і виходу продукції основного виробництва з використанням синтетичного рахунка 23 «Виробництво» та відповідних субрахунків, які відкривають в його складі.

Облік витрат на виробництво продукції, робіт і послуг здійснюють на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» (затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318), Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, Типового положення з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1996 р. № 452 (в цей час опрацьовується нове положення). Облік витрат виробництва забезпечується в розрізі елементів витрат.

Елементи витрат — це сукупність економічно однорідних витрат.

Відповідно до вимог наведених вище нормативних документів витрати виробництва групують за такими елементами:

1. Прямі матеріальні витрати;
2. Прямі витрати на оплату праці;
3. Відрахування на соціальні заходи;
4. Амортизація;
5. Інші прямі витрати;
6. Загальновиробничі витрати.

1. За елементом «Прямі матеріальні витрати» відображують **вартість**:

▶ **сировини і матеріалів**, які входять до складу виробничої продукції, створюючи її основу, або є необхідним компонентом для виготовлення продукції (виконання робіт і надання послуг). При цьому їх вартість списують на витрати виробництва:

Д-т рахунка 23 «Виробництво» —

К-т рахунка 20 «Виробничі запаси» субрахунок 1 «Сировина і матеріали»;

▶ **палива** (використані нафтопродукти тощо):

Д-т рахунка 23 «Виробництво» —

К-т рахунка 20 «Виробничі запаси» субрахунок 3 «Паливо»;

▶ **запасних частин**:

Д-т рахунка 23 «Виробництво» —

К-т рахунка 20 «Виробничі запаси» субрахунок «Запасні частини»;

▶ **добрив, засобів захисту рослин, біопрепаратів, медикаментів для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин**:

Д-т рахунка 23 «Виробництво» —

К-т рахунка 20 «Виробничі запаси» субрахунок 8 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;

▶ **будівельних матеріалів**:

Д-т рахунка 23 «Виробництво» —

К-т рахунка 20 «Виробничі запаси» субрахунок 5 «Будівельні матеріали»;

▶ **малоцінних та швидкозношуваних предметів**:

Д-т рахунка 23 «Виробництво» —

К-т рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;

▶ **насіння і садивного матеріалу**:

Д-т рахунка 23 «Виробництво» —

К-т рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

▶ **кормів**:

Д-т рахунка 23 «Виробництво» —

К-т рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

2. За елементом «Прямі витрати на оплату праці» обліковуються витрати на основну і додаткову оплату праці та ін.:

Д-т рахунка 23 «Виробництво» —

К-т рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці».

3. За елементом «Відрахування на соціальні заходи» обліковуються збори на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття тощо (32 % — у пенсійний фонд, 2,5 % — фонд соціального страхування, 2,5 % — у фонд зайнятості, 0,2 % — фонд страхування від нещасних випадків). Всього 37,2 % від нарахованої заробітної плати включають у витрати виробництва і перераховують органам соціального страхування:

Д-т рахунка 23 «Виробництво» —

К-т рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням».

Погашення зобов'язань перед органами соціального страхування відображують так:

Д-т рахунка «Розрахунки за страхуванням» —

К-т рахунка 31 «Рахунки в банках»).

4. За елементом «Амортизація» відображують суму нарахованого зносу основних засобів, інших необоротних активів (МПП — строк використання яких більше одного року, бібліотечні фонди та ін.) та нематеріальних активів:

Д-т рахунка 23 «Виробництво» —

К-т рахунка 13 «Знос необоротних активів» субрахунок 1 «Знос основних засобів» та ін.).

5. За елементом «Інші прямі витрати» включають всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема послуги допоміжних виробництв (вантажного автотранспорту) та ін.:

Д-т рахунка 23 «Виробництво» субрахунок 1 «Рослинництво» —

К-т рахунка 23 «Виробництво» субрахунок «Вантажний автотранспорт»).

6. За елементом «Загальновиробничі витрати» обліковують витрати на управління виробництвом (рослинництвом, тваринництвом та ін.) амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення та ін. Ці витрати обліковують на синтетичному рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і списують (щомісячно), розподіляють на об'єкти обліку витрат в кореспонденції:

Д-т рахунка 23 «Виробництво» —

К-т рахунка 91 «Загальновиробничі витрати».

Отже, на рахунку 23 «Виробництво» за **дебетом** відображують всі витрати за вищерозглянутими елементами.

З **кредиту** рахунка 23 «Виробництво» списують вироблену продукцію (виконані роботи та надані послуги) протягом року за плановою їх оцінкою з коригуванням в кінці року до рівня фактичної собівартості в кореспонденції за дебетом *Д-т* рахунків 21

«Тварини на вирощуванні та відгодівлі», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Рахунок 23 «Виробництво» — активний рахунок, оскільки на кінець звітного періоду сальдо на ньому буде дебетове на суму незавершеного виробництва (витрати поточного року під урожай майбутнього року — витрати пов'язані з посівом озимих культур, зяблева оранка та інше).

Підкреслимо, що поряд з рахунком 23 «Виробництво» для обліку витрат, пов'язаних з управлінням окремими галузями та господарством загалом передбачені рахунки 91 «Загальновиробничі витрати» і 92 «Адміністративні витрати». Рахунки активні, за дебетом яких відображують всі витрати, пов'язані з управлінською діяльністю різних рівнів, а з кредиту цих рахунків витрати списують відповідно до установленого порядку. З кредиту рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» на дебет рахунка 23 «Виробництво», рахунка 92 «Адміністративні витрати» в дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

Розглянемо приклад відображення в бухгалтерському обліку витрат і виходу продукції в процесі виробництва.

ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ
господарських операцій в підприємстві «Нагорне»
на виробництві «А» (умовно)
у складі основного виробництва
рахунок 23 «Виробництво» субрахунок 1 «Рослинництво»
за грудень 200_ р.

| Дата | № операції | Зміст господарських (узгайально) операцій за рік | Кореспондуючі рахунки | | |
|-------|------------|---|--|---|------------|
| | | | Д-т | К-т | Сума, грн. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 4.12 | 1 | Нарахована заробітна плата працівникам | 23/1 «Виробництво» субрахунок «Рослинництво» | 66 «Розрахунки з оплати праці» | 800,00 |
| 4.12 | 2 | Нараховано на оплату праці органам соціального страхування та соціального забезпечення 37,2 % | 23/1 «Виробництво» субрахунок «Рослинництво» | 65 «Розрахунки за страхуванням» | 300,00 |
| 8.12 | 3 | Списується вартість використаних матеріалів | 23/1 «Виробництво» субрахунок «Рослинництво» | 20/1 «Виробничі запаси» субрахунок 1 «Сировина і матеріали» | 270,00 |
| 18.12 | 4 | Списується вартість використаного палива | 23/1 «Виробництво» субрахунок «Рослинництво» | 20/3 «Виробничі запаси» субрахунок 3 «Паливо» | 310,00 |
| 19.12 | 5 | Списується вартість використаних мінеральних добрив | 23/1 «Виробництво» субрахунок «Рослинництво» | 20/8 «Виробничі запаси» субрахунок 8 «Матеріали сільськогосподарського призначення» | 620,00 |
| 20.12 | 6 | Списується вартість насіння | 23/1 «Виробництво» субрахунок «Рослинництво» | 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» | 710,00 |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|-------|----|---|---|--|---------|
| 25.12 | 7 | Нараховано знос основних засобів | 23/1 «Виробництво» субрахунок «Рослинництво» | 13/1 «Знос оборотних активів» субрахунок 1 «Знос основних засобів» | 250,00 |
| 25.12 | 8 | Списуються послуги вантажного автотранспорту | 23/1 «Виробництво» субрахунок «Рослинництво» | 23/4 «Виробництво» субрахунок 4 «Вантажний автотранспорт» | 112,00 |
| 26.12 | 9 | Списуються загальнови-робничі витрати | 23/1 «Виробництво» субрахунок «Рослинництво» | 91 «Загально-виробничі витрати» | 248,00 |
| 27.12 | 10 | Оприбутковано продукцію «І» (умовно) за плановою собівартістю | 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» | 23/1 «Виробництво» субрахунок 1 «Рослинництво» | 3500,00 |
| 28.12 | 11 | Списується різниця між плановою собівартістю оприбуткованої продукції до рівня її фактичної собівартості. Фактична собівартість (витрати за рік) дорівнює 3620 грн. | 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» | 23/1 «Виробництво» субрахунок 1 «Рослинництво» | 120,00 |

Запишемо розглянуті господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

| | | | | | | | | |
|---------------|---|-----------|-----------|--|-----------|----------------|---|-----------|
| <i>Дт</i> | Рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» | <i>Кт</i> | <i>Дт</i> | Рахунок 23/1 «Виробництво» субрахунок «Рослинництво "Виробництво А"» | <i>Кт</i> | <i>Дт</i> | Рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» | <i>Кт</i> |
| | 1) 800,00 | | 1) 800,00 | | | Сальдо 8100,00 | 6) 710,00 | |
| <i>Дт</i> | Рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» | <i>Кт</i> | | | | 10) 3500,00 | | |
| | 2) 300,00 | | 2) 300,00 | | | 11) 120 | | |
| | | | | | | 3620,00 | | |
| <i>Дт</i> | Рахунок 20/1 «Виробничі запаси» субрахунок «Сировина і матеріали» | <i>Кт</i> | | | | | | |
| Сальдо 800,00 | 3) 270,00 | | 3) 270,00 | | | | | |
| <i>Дт</i> | Рахунок 20/3 «Виробничі запаси» субрахунок «Паливо» | <i>Кт</i> | | | | | | |
| Сальдо 450,00 | 4) 310,00 | | 4) 310,00 | | | | | |

| <i>Д-т</i> | Рахунок 20/8 «Виробничі запаси» субрахунок «Матеріали сільськогосподарського призначення» | <i>К-т</i> | <i>Д-т</i> | Рахунок 23/1 «Виробництво» субрахунок «Рослиництво», «Виробництво "А"» | <i>К-т</i> |
|------------|---|------------|------------|--|-------------|
| Сальдо | 750,00 | 5) 620,00 | | 5) 620,00 | |
| | | | | 6) 710,00 | |
| <i>Д-т</i> | Рахунок 13/1 «Знос необоротних активів» субрахунок «Знос основних засобів» | <i>К-т</i> | | | |
| | | 7) 250,00 | | 7) 250,00 | |
| <i>Д-т</i> | Рахунок 23/4 «Виробництво» субрахунок «Вантажний автотранспорт» | <i>К-т</i> | | | |
| | | 8) 112,00 | | 8) 112,00 | 10) 3500,00 |
| <i>Д-т</i> | Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» | <i>К-т</i> | | | |
| Сальдо | 485,00 | 9) 248,00 | | 9) 248,00 | 11) 120,00 |
| | | | | 3620,00 | 3620,00 |

Нами розглянуто загальні (методичні) принципи організації бухгалтерського обліку витрат і виходу продукції. Детально про це буде викладено під час вивчення курсів бухгалтерський фінансовий та управлінський облік у сільськогосподарських підприємствах.

Під час розгляду Плану рахунків бухгалтерського обліку ми звертали увагу на призначення рахунків класу 8 «Витрати за елементами», акцентуючи увагу на тому, що вони призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду. У тих випадках, коли використовують рахунки цього класу, виробничі витрати записують в дебет рахунків: 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати» і щомісячно з кредиту цих рахунків в дебет рахунка 23 «Виробництво».

Наприклад, нараховано оплату праці працівником галузі рослинництва, то записи будуть за схемою:

Д-т рахунка 81 «Витрати на оплату праці»

К-т рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці і

Д-т рахунка 23.1 «Виробництво» субрахунок 1 «Рослиництво»

К-т рахунка 81 «Витрати на оплату праці».

Порядок використання рахунків класу 8 «Витрати за елементами» детально розглядатимуться під час вивчення спеціальних курсів.

7.3.3. Відображення на рахунках одержаної продукції, виконаних робіт і наданих послуг. Калькуляція виробничої собівартості продукції, робіт і послуг

Планом рахунків бухгалтерського обліку для обліку продукції власного виробництва передбачено синтетичні рахунки:

26 «Готова продукція»;

27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

28 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі».

Синтетичний рахунок 26 «Готова продукція». Готова продукція — це продукція (виріб, напівфабрикати, робота послуги), що повністю закінчена обробкою на конкретному підприємстві, відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад. Рахунок 26 «Готова продукція» — активний. За дебетом рахунка відображують надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю, а за кредитом — її списання на різні цілі (для внутрішнього господарського використання, реалізації тощо).

Наприклад, оприбуткована готова продукція власного виробництва (наприклад, цегла). При цьому запис буде проведено на дебет рахунка 26 «Готова продукція» і кредит рахунка 23 «Виробництво».

Синтетичний рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» — активний. Продукцію сільськогосподарського виробництва поточного року обліковують за плановою собівартістю, яку в кінці звітного року доводять до фактичної собівартості.

На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого не виробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в не виробничу сферу, наприклад, в дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад, зелену масу; насіння та посадкового матеріалу, включаючи

саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

За дебетом рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» відображують надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом — вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, для виробничого споживання та ін.

Синтетичний рахунок 21 «Тварини на вирощування та відгодівлі» — активний. На субрахунку 21.1 «Молодняк тварин на вирощуванні» відображують приплід, отриманий в галузі тваринництва. Продукцію власного виробництва протягом року оприбутковують і списують за плановою собівартістю за планово-обліковими цінами (а куплену — за фактичною собівартістю). Наприкінці року після визначення фактичної собівартості, планову оцінку продукції коригують до рівня фактичної.

Різницю між плановою і фактичною собівартістю продукції списують з кредиту рахунка 23 «Виробництво» на дебет тих рахунків, на яких вона обліковується або на дебет тих рахунків, на які її було списано протягом року. Визначену різницю списують додатково бухгалтерською проводкою, якщо фактична собівартість більша за планову, або способом «Червоне сторно», якщо фактична собівартість менша за планову.

||| «Червоне сторно» — цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки-проводки (кореспондуючі рахунки і сума) червоним чорнилом або звичайним, обведений дужками **Д-т** 23 — **К-т** 20 — сума (425,00).

Такий запис при підрахуванні підсумків вважається таким, що має від'ємний знак, тобто від підсумку мінусується (вираховується). Кореспонденція рахунків при цьому залишається такою, як і на її оприбуткування:

Д-т рахунків 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» —

К-т рахунка 23 «Виробництво».

Фактичну собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції визначають за даними аналітичного обліку виробництва (на підставі витрат, віднесених на відповідну культуру (групу культур), групу тварин, чи виробництв), тобто за окремими об'єктами обліку витрат.

Витрати за окремими культурами і групами тварин складаються як з прямих витрат, що безпосередньо відносять на відповідні культури і групи тварин, так і з витрат, що розподіляються.

У сільськогосподарському виробництві під час визначенні фактичної собівартості одержаної продукції мають місце різні об'єкти

калькуляції (це види основної, супутньої і побічної продукції — зерно, солома, гній, молоко, приплід та ін.).

У рослинництві, за винятком продукції, яку одержують від окремих сільськогосподарських культур, об'єктами визначення собівартості є сільськогосподарські роботи, виконані в поточному році під урожай наступного року, тобто роботи, які належать до незавершеного виробництва та ін.

У практичній діяльності має місце певна **послідовність визначення собівартості продукції**.

1. Обчислюють собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, які надають послуги основному виробництву (вантажний автомобільний транспорт — собівартість 1 т/км; гужовий транспорт — собівартість одного робочого дня за всіма видами робочої худоби і одного кормодня; електропостачання — 10 квт/год. електроенергії, відпущеної споживачам; теплопостачання — 1 гкал теплоенергії; водопостачання — 1 м³ води та ін.).

2. Розподіляють загальновиробничі витрати. Суму, визначену на рахунок 92 «*Загальновиробничі витрати*», розподіляють на об'єкти обліку витрат пропорційно прямим витратам без вартості насіння і садивного матеріалу — у рослинництві, кормів — у тваринництві, матеріалів — у промисловості.

3. Визначають загальну суму виробничих витрат на об'єктах обліку (культури, групи культур, групи тварин та ін.).

4. Обчислюють собівартість продукції рослинництва, тваринництва, підсобних промислових виробництв по переробці сільськогосподарської продукції.

Об'єктами обчислення собівартості в рослинництві є окремі види основної, супутньої і побічної продукції, одержаної від вирощування сільськогосподарських культур.

Щоб визначити фактичну собівартість основної продукції рослинництва (1 ц зерна, 1 ц коренеплодів та ін.), потрібно із загальної суми витрат вирахувати вартість побічної продукції і одержану різницю розділити на кількість одержаної продукції.

Собівартість побічної продукції (солома, полова, гичка) визначають залежно від віднесених на них витрат за нормативами, встановленими на основі витрат на збирання, скиртування, пресування, транспортування та інші роботи по заготівлі цієї продукції.

Об'єктами обчислення собівартості продукції тваринництва є, наприклад, в молочному скотарстві — 1 ц молока, 1 голова приплоду та 1 т гною. *Гній* оцінюють за фактичними витратами на його заготівлю (вартість підстилки (соломи), амортизація транс-

портерів, транспортні витрати тощо). *Одна голова приплоду* обчислюється за вартістю 60 кормо-днів утримання корови.

З тим, щоб визначити суму витрат, яка буде віднесена на основу продукцію — молоко, необхідно із загальної суми витрат вирахувати суму, що становить вартість приплоду та гною, а залишок розділити на кількість одержаного молока (центнерів).

7.4. Сутність, характеристика та особливості відображення в поточному обліку процесу реалізації

Реалізація виробленої продукції сільськогосподарськими підприємствами є завершальною стадією повного циклу кругообігу господарських активів підприємства. У процесі реалізації йому повертають у вартісному виразі всі кошти, витрачені на виробництво і реалізацію продукції. Це дає підприємству змогу виконати свої зобов'язання перед бюджетом, установами банків за одержані кредити, постачальниками й іншими кредиторами, виконати розрахунки з оплати праці та ін.

Частину виробленої продукції використовують на господарські потреби і не реалізують. Проте значна кількість продукції вибуває за межі господарства і надходить у народногосподарський оборот. Таку продукцію називають *товарною*.

Реалізованою продукцією підприємства вважають продукцію (товари, роботи, послуги), за яку покушцеві (замовникові) пред'явлені розрахункові документи. Пред'явленими розрахунковими документами (покушцеві, замовникові) вважають документи з моменту їх подачі до установи банку (за умови здійснення розрахункових операцій через установи банків) або передачі їх покушцеві (замовникові) відповідно до умов, передбачених договором (контрактом), тобто без участі установ банків.

Якщо за умовами договору покупець (замовник) одержує продукцію безпосередньо на підприємстві, то таку продукцію вважають реалізованою після видачі і відповідного оформлення документами та пред'явлення покушцеві-замовникові розрахункових документів. Реалізованою вважають також продукцію, за яку підприємство-продавець одержало плату або авансові платежі (попередня оплата).

Отже, реалізованою продукцією (виконані роботи, надані послуги) вважають реалізаційну вартість відвантаженої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), зазначеної в оформлених документах, як підстава для розрахунків з покупцями (замовниками) або реалізаційну вартість відвантаженої продукції (викона-

них робіт, наданих послуг), зараховану як платіж на поточні рахунки підприємства в установах банку.

У процесі реалізації формують кінцевий фінансовий результат виробничо-господарської діяльності підприємства, що виступає у формі прибутку, який використовується на поповнення капіталу підприємства та інші цілі.

Основними завданнями обліку реалізації є:

- ▶ своєчасне документальне оформлення кожної партії реалізованої продукції;
- ▶ організація обліку та контролю за розрахунками покупців та замовників і надходження коштів за реалізовану продукцію;
- ▶ визначення повної собівартості реалізованої продукції і виявлення фінансових результатів від реалізації продукції, виконаних робіт і наданих послуг.

Згідно з вимогами «Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій» і «Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку» та інших нормативних документів бухгалтерський облік процесу реалізації продукції, товарів, виконання робіт і надання послуг має ступеневий характер відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Для обліку процесу реалізації та визначення фінансових результатів передбачені рахунки (класів 7 «Доходи і результати діяльності» та 9 «Витрати діяльності»): 90 «Собівартість реалізації», 93 «Витрати на збут», 70 «Доходи від реалізації» та 79 «Фінансові результати».

Синтетичний рахунок 90 «Собівартість реалізації» (активний рахунок) призначений для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг.

За дебетом рахунка 90 «Собівартість реалізації» відображують виробничу собівартість реалізованої готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг і фактична собівартість реалізованих товарів. За кредитом — списання (наприкінці звітної періоду) в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Слід зауважити, що витрати, пов'язані з реалізацією продукції (оплата праці працівникам, пов'язаним з реалізацією, послуги вантажного автотранспорту, витрати на рекламу та ін.) не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на синтетичному рахунку 93 «Витрати на збут».

Синтетичний рахунок 90 «Собівартість реалізації» має такі субрахунки:

901 «Собівартість реалізованої готової продукції»,

902 «Собівартість реалізованих товарів»,

903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Синтетичний рахунок 93 «Витрати на збут» — активний. До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на рекламу, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

За дебетом рахунка відображують суму визнаних витрат на збут, за кредитом — щомісячне списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Синтетичний рахунок 70 «Доходи від реалізації» — пасивний. Рахунок призначений для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг та ін. Бухгалтерський облік ведуть на субрахунках:

701 «Дохід від реалізації готової продукції»,

702 «Дохід від реалізації товарів»,

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

За кредитом субрахунків 701 – 703 відображують збільшення доходів від реалізації. Для отримання фінансових результатів від реалізації продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг наприкінці звітного періоду одержане сальдо (кредитове) на рахунку 70 «Доходи від реалізації» з його дебету списують на активно-пасивний рахунок 79 «Фінансові результати».

Синтетичний рахунок 79 «Фінансові результати» — активно-пасивний. Призначений для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображують суми доходів в порядку закриття рахунків обліку доходів (в нашому випадку рахунка 70 «Доходи від реалізації»), за дебетом — суми витрат в порядку закриття рахунків обліку витрат (в нашому випадку рахунків 90 «Собівартість реалізації» та 93 «Витрати на збут»). Сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» в разі його закриття списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Розглянемо приклад відображення в бухгалтерському обліку процесу реалізації (наведені дані умовні).

**ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ
господарських операцій
за _____ 200_ р.**

| Дата | № операції | Зміст господарських операцій | Кореспондуючі рахунки | | |
|-------|------------|--|---|---|------------|
| | | | Д-т | К-т | Сума, грн. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 15.05 | 1 | Оприбутковано від основного виробництва продукцію «а» (150 ц за плановою собівартістю 1 ц 250,00 грн.) | 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» | 23/1 «Виробництво» субрахунок «Рослинництво» | 37 500,00 |
| 17.06 | 2 | Відправлено покупцям продукцію «а» (120 ц — планова собівартість 1 ц — 250,00 грн.) | 90 «Собівартість реалізації» | 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» | 30 000,00 |
| 17.06 | 3 | Нараховано дебіторську заборгованість покупцям за реалізовану продукцію «а» (за цінами реалізації) | 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» | 70 «Доходи від реалізації» | 52 400,00 |
| 16.06 | 4 | Перераховано на поточний рахунок господарства заборгованість покупців за реалізовану продукцію | 31 «Поточний рахунок в банку» | 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» | 52 400,00 |
| 17.06 | 5 | Віднесено вартість вантажного автотранспорту з доставки продукції «а» покупцям | 93 «Витрати на збут» | 23/4 «Виробництво» субрахунок «Автомобільний транспорт» | 340,00 |
| 17.06 | 6 | Нараховано оплату праці працівникам за роботи, пов'язані з реалізацією продукції «а» | 93 «Витрати на збут» | 66 «Витрати з оплати праці» | 140,00 |
| 22.12 | 7 | Коригують планову собівартість одержаної продукції «а» до рівня її фактичної собівартості (планова собівартість 1 ц — 250,00 грн., фактична — 260,00 грн.) | 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» | 23/1 «Виробництво» субрахунок «Рослинництво» | 1500,00 |
| 23.12 | 8 | Коригують планову собівартість реалізованої продукції «а» до рівня її фактичної собівартості (120 ц × 10 = 1200,00 грн.) | 90 «Собівартість реалізації» | 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» | 1200,00 |
| 28.12 | 9 | Списують виробничу собівартість реалізованої продукції на рахунок «Фінансові результати» | 79 «Фінансові результати» | 90 «Собівартість реалізації» | 31 200,00 |
| 28.12 | 10 | Списують витрати на збут на рахунок «Фінансові результати» | 79 «Фінансові результати» | 93 «Витрати на збут» | 480,00 |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | | |
|--|--|---|----------------------------|--|---|-----------|------------|
| 28.12 | 11 | Списують дохід від реалізації на рахунок «Фінансові результати» | 70 «Доходи від реалізації» | 79 «Фінансові результати» | 52 400,00 | | |
| 28.12 | 12 | Списують фінансовий результат на рахунок «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Закривають рахунок «Фінансові результати» | 79 «Фінансові результати» | 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» | 20 720,00 | | |
| <p>Наведені господарські операції запишемо на рахунках бухгалтерського обліку.</p> | | | | | | | |
| Д-т | Рахунок 23/1 «Виробництво» субрахунок «Рослинництво» | | К-т | Д-т | Рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» | | К-т |
| | | 1) 37 500,00 7) 1500,00 | | 1) 37 500,00 7) 1500,00 | 2) 30 000,00 8) 1200,00 | | |
| | Оборот | 39 000,00 | | Оборот 39 000,00 | 31 200,00 | | |
| | | | | Сальдо 7800,00 | | | |
| Д-т | Рахунок 90 «Собівартість реалізації» | | К-т | Д-т | Рахунок 93 «Витрати на збут» | | К-т |
| | 2) 30 000,00 8) 1200,00 | | | 5) 340,00 6) 140,00 | | | |
| | Оборот 31 200,00 | | | Оборот 480,00 | | | |
| | Сальдо 31 200,00 | 9) 31 200,00 | | Сальдо 480,00 | 10) 480,00 | | |
| Д-т | Рахунок 70 «Доходи від реалізації» | | К-т | Д-т | Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» | | К-т |
| | | 3) 52 400,00 | | 3) 52 400,00 | 4) 52 400,00 | | |
| | Оборот | 52 400,00 | | Оборот 52 400,00 | 52 400,00 | | |
| | Сальдо | 52 400,00 | | Сальдо | — | | |
| | 11) 52 400,00 | | | | | | |
| Д-т | Рахунок 31 «Поточний рахунок в банку» | | К-т | Д-т | Рахунок 23/4 «Виробництво» субрахунок «Авто-транспорт» | | К-т |
| | 4) 52 400,00 | | | | | 5) 340,00 | |
| | Оборот 52 400,00 | | | | | | |
| | Сальдо 52 400,00 | | | | | | |

| <i>Д-т</i> | Рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» | <i>К-т</i> | <i>Д-т</i> | Рахунок 79 «Фінансові результати» | <i>К-т</i> |
|-------------------|--|-------------------|-------------------|-----------------------------------|-------------------|
| | | 6) 140,00 | | 9) 32 200,00 | 11) 52 400,00 |
| | | | | 10) 480,00 | |
| | Оборот | 140,00 | | Оборот 31 680,00 | 52 400,00 |
| | Сальдо | 140,00 | | Сальдо | 20 720,00 |
| | | | | 12) 20 720,00 | |
| <i>Д-т</i> | Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки» | <i>К-т</i> | | | |
| | | 12) 20 720,00 | | | |
| | Оборот | 20 720,00 | | | |
| | Сальдо | 20 720,00 | | | |

Із наведеного прикладу випливає, що відповідна частина виробленої продукції реалізована і, як результат, отримано прибутки.

ДОКУМЕНТАЦІЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

8.1. Загальні поняття про документи та бухгалтерську документацію

Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» стаття 9 «Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку» та «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 (zareestrovano в Міністерстві юстиції України 5.06.1995 року № 168/704), визначається порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім установ банків) незалежно від форми власності та специфіки установ і організацій.

Бухгалтерський облік — це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Особливістю бухгалтерського обліку є суцільне й безперервне спостереження за всіма господарськими операціями, що здійснюються в підприємствах, організаціях та установах. Для проведення такого спостереження кожен господарську операцію необхідно документально оформити.

Бухгалтерський документ є письмовим доказом фактичного здійснення господарської операції або письмовим розпорядженням на право її здійснення.

||| Термін *документ* походить від лат. *documentum*, що означає «свідectво, доказ».

Сукупність бухгалтерських документів, що складаються на всі господарські операції, називається *документацією*. Тобто документи, які складаються в момент здійснення господарських операцій, називаються *первинними документами*. Документація є важливим елементом методу бухгалтерського обліку.

Зауважимо, що жодна господарська операція не може бути відображена в обліку без належного її оформлення відповідним первинним документом. Це спосіб первинного спостереження за господарськими операціями і обов'язкова умова відображення їх в обліку. Від своєчасності складання і якості документів значною мірою залежить правильність показників бухгалтерського обліку і звітності.

Значення документації в господарській діяльності підприємств не обмежується тільки тим, що її використовують для обґрунтування облікових записів. Документація відіграє важливу роль в управлінні господарством. Для працівників документи є підставою для обґрунтування здійснених ними операцій. Особливо важливе значення документів для попереднього та наступного контролю за доцільністю й законністю господарських операцій, додержанням державної дисципліни.

Документи мають і правове (юридичне) значення. Вони є письмовим доказом здійснення господарських операцій, тому мають юридичну, доказову силу і використовуються органами суду і арбітражу в процесі розгляду різних претензій, пов'язаних з порушенням договірних зобов'язань, нестачею і псуванням матеріальних цінностей та ін. У таких випадках за документами визнають юридичну силу лише в тому разі, коли їх складено своєчасно та належним чином оформлено.

Первинні документи використовують також під час аналізу господарської діяльності, для фінансового контролю і документальних ревізій, що здійснюються органами відповідних міністерств для перевірки законності операцій і додержання фінансової дисципліни.

У процесі оформлення й опрацювання первинних документів здійснюють контроль за додержанням платіжної, розрахункової і кредитної дисципліни, що дає змогу запобігти надмірностям у витрачання матеріальних, грошових і трудових ресурсів.

8.2. Класифікація документів

На підприємствах і в організаціях здійснюють велику кількість господарських операцій, для оформлення яких застосовують різні за формою і змістом документи. Для кращого вивчення, вірного складання і використання документів в обліку їх класифікують за певними ознаками (поділяють на групи за певними ознаками).

1. За призначенням документи поділяють на розпорядчі, виправдні (виконавчі), бухгалтерського оформлення і комбіновані.

Розпорядчими називають документи, в яких міститься вказівка (розпорядження, наказ, завдання) на здійснення господарських операцій. Вони є, зокрема, *підставою для прийняття і видачі матеріальних цінностей і коштів, виконання робіт*. До розпорядчих документів належать накази, чеки на одержання грошей в банку, платіжні доручення банку на перерахування коштів, доручення на одержання матеріальних цінностей та ін. Ці документи обов'язково підписуються керівними особами. Вони мають велике значення в управлінні господарством, але не підтверджують факту здійснення операцій, тому не можуть бути підставою для облікових записів.

Виправдними (або виконавчими) називають документи, якими оформляють виконані господарські операції і підтверджують факт здійснення цих операцій. Їх складають у момент здійснення операції, тому вони є *первинною формою відображення і контролю господарської діяльності*. До таких документів належать: акти приймання-передачі основних засобів, відомості (щоденники) надходження продукції рослинництва, надою молока, акти різного призначення та ін. Виправдні документи мають важливе значення для відображення здійснених операцій в обліку.

Документи бухгалтерського оформлення складають працівники бухгалтерії для підготовки і полегшення облікових записів. У них зазначають, які бухгалтерські записи мають бути зроблені на їх підставі. До документів бухгалтерського оформлення належать: розподільчі і групувальні відомості, розрахунки, різні бухгалтерські довідки тощо. Наприклад, відомість розподілу загальновиробничих витрат, калькуляції та ін. Вони складаються за даними поточного обліку, підтвердженими відповідними документами.

Бухгалтерські довідки складають під час виправлення помилок у бухгалтерських записах, закриття рахунків та ін. Вони досить поширені в практиці бухгалтерського обліку.

Документи бухгалтерського оформлення самостійного значення не мають, вони використовуються тільки разом з відповідними виправдними документами.

Комбіновані документи. В практиці підприємств найчастіше застосовують документи, які поєднують у собі ознаки (розпорядчих, виправдних і бухгалтерського оформлення). Такі документи називають комбінованими. До них належать накладні, лімітно-забірні карти, прибуткові й видаткові касові ордери, облікові листи тракториста-машиніста і т. ін.

Застосування комбінованих документів сприяє повноті і наочності облікуваної операції, спрощує і поліпшує використання документів у процесі їх бухгалтерського опрацювання. Тому в су-

часній бухгалтерській практиці переважають комбіновані документи.

2. За порядком складання документи поділяють на первинні й зведені.

Первинними називають документи, якими безпосередньо оформляють господарські операції. Вони є доказом того, що певні операції справді виконано. До них належать прибуткові і видаткові касові ордери, квитанції та ін.

Зведеними називають документи, складені на підставі первинних документів методом (способом) групування і узагальнення їх показників. Це звіти касира, авансові звіти та ін. Зведені документи призначені для групування первинних даних про господарські операції і одержання узагальнених показників. Тому вони мають важливе значення для скорочення облікової роботи.

3. За способом охоплення операцій документи поділяють на разові та накопичувальні.

Разові документи застосовують для оформлення однієї або кількох господарських операцій. До разових документів належать первинні документи: накладні, касові ордери та ін. Характерною особливістю разових документів є одночасне їх використання для початкової реєстрації господарських операцій.

Накопичувальні документи використовують для оформлення однорідних господарських операцій (які систематично повторюються і накопичуються) в міру їх здійснення протягом певного періоду (тижня, декади, місяця). До накопичувальних документів належать багатоденні наряди на відрядні роботи, відомості витрати кормів, відомості руху молока, лімітно-забірні карти, облікові листи тракториста-машиніста і т. ін.

На відміну від разових накопичувальні документи можуть бути підставою для відображення в обліку тільки після того, як в них записано останню операцію і підраховано підсумок всіх операцій (записів).

Використання накопичувальних документів має важливе значення для скорочення кількості бухгалтерських записів на рахунках і є одним із важливих засобів раціоналізації обліку. Проте застосування накопичувальних документів можливе тільки тоді, коли не вимагається щоденне відображення господарських операцій в обліку.

4. За місцем складання документи поділяють на внутрішні і зовнішні.

Внутрішніми називають документи, які складають безпосередньо в господарстві (касові ордери, обліковий лист тракториста-машиніста і т. ін.).

Зовнішні — це такі документи, що надходять до певного господарства від інших підприємств, організацій та установ (виписки банку, рахунки постачальників та ін.).

5. Залежно від кількості відображуваних об'єктів документи поділяють на однопозиційні і багатопозиційні.

В однопозиційний документ записують господарську операцію з одним видом матеріальних цінностей, за рахунками з однією особою, витратами на один об'єкт тощо (наприклад касовий ордер та ін.).

Багатопозиційні документи використовують для відображення операцій з кількома видами цінностей, за розрахунками з різними особами, витратами на кілька об'єктів тощо (наприклад лімітно-забірна карта, розрахунково-платіжна відомість та ін.).

Розглянута класифікація стосується документів, які використовують, в основному, під час ручного опрацювання облікових даних. Застосування сучасних обчислювальних машин веде до зміни звичайних документів іншими носіями економічної інформації, пристосованими до машинної обробки.

Тому **за технікою складання й опрацювання** розрізняють документи, що складаються без використання обчислювальної техніки з частковим використанням обчислювальних машин і повністю механізованим способом.

8.3. Реквізити бухгалтерських документів. Порядок оформлення та опрацювання бухгалтерських документів

Кожний документ повинен містити вичерпну інформацію для характеристики господарської операції. *Показники, внесені в документ, становлять його зміст, їх називають реквізитами.* Тобто показники, що містяться в документі і характеризують операцію, називають його реквізитами. Кількість і зміст реквізитів визначаються характером господарської операції і призначенням документа.

||| Термін *реквізит* походить від лат. *requisitum*, що означає «потрібне», «необхідне».

До обов'язкових реквізитів належать: назва документа, підприємства і його підрозділів, дата складання, зміст і підстава господарської операції; вимірники операцій (натуральні та вартісні); підписи осіб, відповідальних за здійснення господарської операції.

Зауважимо, що в первинних документах відведено спеціальні графи для запису кодів (шифрів), облікових номенклатур, потрібних для машинної обробки бухгалтерського обліку.

Документи, як правило, заповнюються чорнилом або на друкарській машинці (або кульковим автоматичним олівцем). В окремих випадках дозволяється заповнювати документи хімічним олівцем.

У документах не дозволяється робити незастережених виправлень і підчисток. Для того, щоб виправити неправильно написаний текст або цифру, їх закреслюють, а зверху пишуть правильні дані. Виправлення підтверджують своїми підписами особи, відповідальні за складання цього документа. Документи, складені з порушенням встановлених правил, втрачають юридичну силу і не можуть бути підставою для записів у бухгалтерському обліку.

Порядок складання документів визначений «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку». Для сільськогосподарських підприємств та організацій типові форми документів розроблені і затверджені відповідними інстанціями. Перш ніж дати характеристику порядку складання і оформлення документів, розглянемо їх уніфікацію і стандартизацію, а також раціоналізацію документації.

Під уніфікацією документів розуміють розробку єдиних форм документів для оформлення однотипних господарських операцій на підприємствах та в організаціях різних галузей народного господарства. Так, уніфіковано майже всі банківські і касові документи, бланки авансових звітів, доручень, дорожніх листів вантажних автомобілів, лімітно-забірних карт та ін.

Уніфікація документів дає змогу зосереджувати в одному документі показники, які необхідні для усіх видів обліку (бухгалтерського, статистичного та оперативного), полегшує їх складання, а також спрощує форми і дає змогу пристосувати їх до опрацювання та заповнення на обчислювальних машинах.

Стандартизація документів це — установлення для бланків однотипних документів однакового (найбільш раціонального) розміру і форми з твердо визначеним розміщенням відповідних реквізитів. **Стандартизація** документів спрощує та полегшує опрацювання і зберігання їх в картотеках та ін.

Після розгляду загальних питань характеристики первинних бухгалтерських документів охарактеризуємо порядок їх оформлення та опрацювання.

Документи, складені в різних господарських підрозділах (цехах, бригадах, фермах тощо), після виконання господарських операцій передають до бухгалтерії в строки, визначені головним бухгалтером. Розпорядження головного бухгалтера щодо порядку

оформлення господарських операцій і строків подання відповідних документів є обов'язковими для всіх працівників підприємства чи організації.

Прийняті документи підлягають бухгалтерському опрацюванню, мета якого — підготувати документи до наступних записів в облікові реєстри. Бухгалтерське опрацювання документів полягає у перевірці їх, розцінці (таксуванні), групуванні і контируванні.

Перевірка документів відповідно до «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» повинна здійснюватися з погляду законності операції, дотримання встановлених вимог щодо оформлення документів і правильності арифметичних підрахунків.

При цьому документи підлягають перевіркам: за змістом, за формою і арифметичній.

▸ **Перевірка документів за змістом** полягає у встановленні відповідності документального оформлення господарських операцій з чинним законодавством, правилами виконання цих операцій, встановленим нормам, а також їх господарської доцільності.

▸ **Перевірка документів за формою** (так звана формальна перевірка) повинна встановити повноту і правильність заповнення реквізитів, обов'язкових для конкретного документа, а також дійсність підписів службових осіб, які відповідають за господарську операцію та оформлення документа. При цьому ретельно перевіряють також чіткість змісту операції та цифрових показників, своєчасність складання документів і подання їх до бухгалтерії.

▸ **Арифметична перевірка** документів полягає у перевірці всіх арифметичних підрахунків, що містяться в документі. Працівники апарату бухгалтерії повинні приймати для облікової реєстрації тільки правильно складені й оформлені документи, які не викликають сумніву щодо законності та доцільності оформлених ними господарських операцій, мають точні арифметичні підрахунки. Неправильно складені або неповністю оформлені документи повертають особам, які їх склали, для дооформлення, а іноді й для складання вдруге. Такі документи бухгалтерія приймає тільки після виправлення недоліків. Якщо під час перевірки буде виявлено незаконність здійснених операцій, підробку підписів, підчистку цифр або інші порушення, то такі документи мають бути передані головному бухгалтеру підприємства чи установи для вжиття необхідних заходів.

Перевірені й прийняті бухгалтерією документи підлягають подальшому опрацюванню — розцінці (таксуванню), групуванню і контируванню.

Розцінка (таксування) документів полягає в проставлянні у відповідних графах документа ціни й суми, тобто грошової оцінки

оформлених натуральних або трудових вимірників господарської операції. Потреба в розцінці виникає тому, що багато документів, які надходять до бухгалтерії, мають тільки натуральні або трудові вимірники. Наприклад, у документах, якими оформляють надходження й витрачання матеріальних цінностей (лімітно-забірні карти, накладні), різні відомості (витрати кормів, зважування тварин, рух молока тощо) в момент складання записують тільки кількісні (натуральні) показники, а тому тут треба проставити ціну й визначити суму.

У багатьох документах грошовий вимірник (ціна і сума) входить в один з обов'язкових реквізитів, який заповнюється під час складання документа, тому такі документи розцінці не підлягають.

Групування документів полягає в тому, щоб однорідні за змістом і за певний період документи підібрати в пачки. Так, касові документи грукують за кожен день за надходженням і витрачанням, що знаходить відображення у звіті касира. Якщо групування документів здійснюють у бухгалтерії, то його оформляють *спеціальною відомістю*. Розрізняють два види відомостей, призначених для групування первинних документів — накопичувальні і зведені.

Накопичувальні відомості доцільно вести за операціями, які потребують повсякденного контролю (наприклад, за обліком руху матеріалів, готової продукції та ін.). Їх заповнюють поступово — в міру надходження документів до бухгалтерії.

Групувальні відомості призначені для систематизації облікової інформації з первинних документів. Записи в них здійснюють одночасно за групою однорідних документів, підібраних за певний період (декаду, місяць). Наприклад, документи, які характеризують рух матеріальних цінностей грукують за складами, за видами цінностей, джерел надходження, спрямування витрат та ін. Доцільно групувати документи, що об'єднуються одним зведеним або супровідним документом. Наприклад, відомості про надходження і рух молока на фермі об'єднують одним документом — «Відомістю руху молока».

Контрування документів полягає у зазначенні шифрів (кодів) кореспондуючих рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків, на яких повинна бути відображена господарська операція, що оформлена документом або групою однорідних документів, тобто в складанні бухгалтерських проводок (записів). Ведуть і різними способами. Здебільшого бухгалтерський запис роблять на бланку того документа, яким оформлена операція (або група операцій). Його роблять від руки на вільному (або відведеному) місці документа.

В окремих випадках, залежно від встановленого порядку, для складання бухгалтерського запису користуються «*Журналами реєстрації господарських операцій*» (Меморіальними ордерами). Оформлені бухгалтерським записом (проводкою) господарські операції відображують на рахунках синтетичного й аналітичного обліку.

8.4. Документообіг та його організація. Організація зберігання документів

Поряд з правильним і своєчасним оформленням первинних документів важливим в організації первинного обліку є встановлення документообігу — руху документів від моменту їх складання до бухгалтерського опрацювання та здачі в архів.

Документообігом називають встановлений порядок і рух в певні строки документів у процесі оперативного використання та бухгалтерського опрацювання їх від моменту складання (внутрішні документи) або одержання від інших організацій (зовнішні документи) до використання для бухгалтерських записів і передачі в архів.

Для контролю за надходженням і своєчасним опрацюванням документів необхідно складати графік (план) документообігу. Його розробляє головний бухгалтер підприємства, після затвердження якого, він стає обов'язковим для працівників, що складають первинні документи.

Єдиної обов'язкової для всіх господарств форми плану документообігу немає, оскільки кожне господарство складає цей план з урахуванням умов своєї діяльності. Проте в кожному господарстві план документообігу має такі чотири стадії: 1) реєстрація господарських операцій; 2) приймання документів; 3) обробка інформації; 4) підготовка та передача документів в архів.

1. Реєстрація господарських операцій. Як уже зазначалось, кожна господарська операція має бути оформлена первинними документами згідно з чинними нормативними документами.

2. Приймання документів. Приймаючи документи, відповідальний працівник бухгалтерії ретельно перевіряє їх за суттю — встановлює їх доцільність і законність операції, а також проводить їх перевірку згідно з чинним положенням.

3. Обробка інформації, яка міститься в первинних документах, та перетворення її на кінцеву інформацію.

4. Підготовка та передача в архів первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку.

На підставі розглянутих стадій кожне господарство складає план (графік) документообігу, який повинен містити обов'язкові показники: номер форми; назву та призначення первинного документа (тобто які саме господарські операції оформляють цим документом); строки складання і прізвища осіб, які оформляють документи; строки подання документа в бухгалтерію та прізвища осіб, що приймають, перевіряють і опрацьовують документ, а також контролюють, як його використовують у бухгалтерії і в якій справі поточного архіву зберігають.

Зауважимо, що чітка система документообігу прискорює оформлення і проходження документів, забезпечує рівномірність навантаження працівників у бухгалтерії, підвищує відповідальність за своєчасність і правильність опрацювання і використання документів.

Організація зберігання документів. Важливе значення для правильного зберігання документів, одержання в будь-який час і без затримки необхідної економічної інформації має організований в установленому порядку архів підприємства. Архів облікових документів поділяють на поточний і постійний.

Поточний архів створюють у бухгалтерії для зберігання документів за поточний рік чи місяць, за якими уже складено і подано у визначені адреси бухгалтерську звітність.

Постійний архів організують у спеціально обладнаному приміщенні із стелажими для розміщення на них папок з документами. Доступ до архіву має лише головний бухгалтер і завідувач архіву (архіваріус). Обов'язки архіваріуса можуть бути покладені на того чи іншого працівника центральної бухгалтерії.

В архів приймають документи, зброшуровані в папки з відповідними написами на них згідно з порядком організації архівної справи. Прийняті для зберігання справи завідувач архіву реєструє в архівній книзі, де він на кожній папці зазначає її номер за архівною книгою. У разі втрат папок з архіву оформлюють спеціальний акт за обов'язкової присутності представника міліції.

Справи з документами з архіву видають за письмовим розпорядженням головного бухгалтера, а в окремих випадках — на вимогу прокуратури або народного суду. Ключі від архіву зберігаються у завідувача архіву.

Строки зберігання документів в архіві різні: облікові листки праці і виконаних робіт — один рік; розрахунково-платіжні відомості, аналітичні рахунки з обліку розрахунків з працівниками, річні бухгалтерські звіти — постійно.

Щорічне вилучення (списання) з архіву справ оформлюють актом за обов'язкової присутності представника районного архіву.

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

9.1. Сутність та значення інвентаризації

Важливими вимогами, які висувають до обліку, є точність, об'єктивність, достовірність його показників, а також повна відповідність їх дійсності. Основним способом спостереження за станом і рухом господарських засобів є документація. Проте документація не завжди може охопити всі господарські явища в момент їх здійснення. Так, природні втрати матеріальних цінностей у процесі зберігання (усихання, випаровування, псування тощо), неточності під час приймання або відпуску, помилки в обліку та інші явища в момент здійснення не можуть бути оформлені відповідними документами і відображені в обліку. Це зумовлює розбіжності між фактичною наявністю цінностей і показниками обліку. Оформлюють такі явища не тоді, коли вони відбуваються, а лише в разі їх виявлення.

Виявити не оформлені обліковими документами явища дає змогу інвентаризація як необхідне доповнення документації. Її дані уточнюють показники обліку, що приводить їх у відповідність з фактичною наявністю засобів, відображенням тих об'єктів і явищ, які з якихось причин своєчасно не були охоплені обліком.

Інвентаризація — це спосіб бухгалтерського обліку (елемент методу), що використовується для забезпечення відповідності облікових показників про стан та якість активів господарства фактичній їх наявності та якості.

Проводять інвентаризацію за допомогою технічних прийомів: установлення фактичної наявності і стану окремих видів господарських засобів у натурі (шляхом огляду, підрахунку, обмірювання, зважування тощо) і порівняння цих результатів з показниками бухгалтерського обліку. За допомогою такого порівняння визначають розбіжності (якщо вони мали місце) між фактичною наявністю активів й даними обліку, тобто нестачі або надлишки. Така періодична перевірка дає змогу доповнювати й уточнювати показники обліку, а також вести боротьбу із зловживаннями.

Отже, інвентаризація є важливим засобом контролю за збереженням власності і забезпеченням правдивості й достовірності бухгалтерського обліку. Інвентаризація є засобом упорядкування складського господарства, оскільки до початку її проведення старанно перевіряють стан складських приміщень і ваговимірвальних приладів, порядок зберігання матеріальних цінностей.

Інвентаризація — це спосіб виявлення та обліку тих господарських активів і джерел їх утворення (або їх відсутності), які не знайшли документального відображення у поточному обліку.

Проводять, як правило, інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, незавершеного виробництва та інших господарських активів і джерел їх утворення.

У ст. 10 «Інвентаризація активів і зобов'язань» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV зазначено:

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

2. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно із законодавством.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

а) у процесі передачі майна підприємства в оренду, приватизації майна підприємства, перетворення підприємства на акціонерне підприємство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

б) у випадках ліквідації підприємства;

в) перед складанням річної бухгалтерської звітності;

г) у разі зміни матеріально відповідальних осіб (на день приймання — передачі справ);

д) у випадку встановлення фактів крадіжок, або зловживань, псування цінностей, а також за рішенням судово-слідчих органів;

е) у разі пожежі або стихійного лиха.

На деяких підприємствах інвентаризації проводяться *не як разові заходи, а як постійний процес*. Керівники таких підприємств затверджують постійно діючу інвентаризаційну комісію, яка щоденно (або за особливим графіком) відвідує місця зберігання матеріальних цінностей і проводить інвентаризацію лише окремих видів цінностей. Обирають для перевірки ті види матеріальних цінностей, за якими на момент перевірки в обліку є мі-

німальний залишок. Частіше в натурі цей вид матеріальних цінностей відсутній, а залишок з обліку являє собою природні втрати (наприклад, під час зберігання спирту). Такого типу інвентаризація називається *перманентною*. Організація перманентної інвентаризації не вимагає припинення прибутково-витратних операцій, забезпечує постійний контроль за роботою матеріально відповідальних осіб. Перманентні інвентаризації знижують трудомісткість і тривалість їх проведення.

Інвентаризації проводять на підставі «Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу», затвердженої наказом Головного управління Державного казначейства України від 30.10.1998 р. № 90.

Інструкція встановлює єдині вимоги щодо порядку інвентаризації відповідних статей балансу міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, установами та організаціями, які утримуються за рахунок коштів бюджетів усіх рівнів.

На території України нині також діє «Інструкція про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків», яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69 зі змінами і доповненнями, що затверджені наказом Міністерства фінансів України від 5 грудня 1997 р. № 268 і від 26 травня 2000 р. № 115.

Основним завданням інвентаризації є:

▸ виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків суворої звітності, грошових коштів у касах і поточних рахунках банків;

▸ виявлення невикористовуваних матеріальних цінностей;

▸ дотримання умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил утримання та експлуатації матеріальних цінностей;

▸ перевірка реальної вартості обліковуваних матеріальних цінностей, розмірів дебіторської та кредиторської заборгованості, в тому числі такої, термін позовної давності щодо якої минув, та інших активів і пасивів.

Підприємства, організації та установи зобов'язані проводити інвентаризацію (розглянемо деякі приклади, а детально ці питання вивчатимуться у спеціальних курсах):

▸ грошових коштів, грошових документів, цінностей та бланків суворої звітності — ***не менше одного разу на квартал***.

- ▶ молодняка тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, хутрових звірів, сімей бджіл — **не менше одного разу на квартал**
- ▶ розрахунки з дебіторами і кредиторами — **не менше двох разів на рік**
- ▶ розрахунки за депонентами — **не менше одного разу на місяць**.

Інвентаризація розрахунків сприяє їх впорядкуванню, зменшенню дебіторської і кредиторської заборгованості, зміцненню розрахунково-фінансової дисципліни.

Земля, ліси, водойми та інші угіддя, що перебувають у розпорядженні підприємств, підлягають інвентаризації в натуральних вимірниках, оскільки вони грошової оцінки не мають.

Порівнюючи дані обліку з показниками інвентаризації, виявляють помилки в облікових записах і виправляють їх. Завдяки цьому досягають правильного поточного обліку, повноти і достовірності його показників.

9.2. Види інвентаризації

Залежно від повноти охоплення перевіркою активів господарства і джерел їх утворення розрізняють повну і часткову інвентаризації.

Повна інвентаризація охоплює всі без винятку матеріальні цінності, кошти і розрахунки підприємства. Вона проводиться в установлені положенням строки, як правило, один раз на рік перед складанням річного звіту і має на меті забезпечити реальність відображення в бухгалтерському балансі залишків матеріальних цінностей, незавершеного виробництва, коштів і розрахунків. Повна інвентаризація може бути проведена під час ревізії фінансово-господарської діяльності, на вимогу органів (фінансових і слідчих).

Часткова інвентаризація охоплює окремі види активів господарства (перевірка грошей у касі, цінностей на складі тощо) і повинна проводитись кілька разів протягом року для забезпечення точності звітних даних, посилення боротьби із зловживанням і зміцнення фінансової дисципліни.

За характером інвентаризації поділяють на планові і позапланові (раптові).

Планову інвентаризацію проводять за складеним заздалегідь (раніше) планом згідно з прийнятим графіком. Її проводять в тих випадках, коли інвентаризація окремих об'єктів обліку відповідно до положення про інвентаризацію проводиться кілька разів на

рік і за строками не збігається (не співпадає) з повною (річною) інвентаризацією (так, молодняк тварин і тварини на відгодівлі інвентаризують не менш ніж один раз на квартал, нафтопродукти — щомісячно і т. ін.).

Позапланову інвентаризацію проводять за розпорядженням керівника господарства або органів за підпорядкуванням, за вимогою ревізора, слідчих органів, а також у разі зміни матеріально відповідальних осіб.

Найбільшого ефекту надають часткові інвентаризації через порівняно невеликі проміжки часу. Їх проводять здебільшого раптово, без попередження матеріально відповідальних осіб. Періодична і раптова перевірки коштів і товарно-матеріальних цінностей сприяють своєчасному і правильному оформленню документів, підвищенню відповідальності матеріально відповідальних осіб, запобігають зловживанням.

9.3. Порядок проведення й оформлення результатів інвентаризації

Відповідальність за організацію інвентаризації, якісне і своєчасне її проведення несе керівник підприємства, організації, установи. Головний бухгалтер разом з керівниками відповідних підрозділів зобов'язаний контролювати дотримання правил проведення інвентаризації.

Для проведення інвентаризації наказом керівника підприємства створюють комісію з працівників підприємства за обов'язкової участі головного бухгалтера. Інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства або його заступник. Наказом встановлюють також порядок і строки початку та закінчення інвентаризації.

На підприємствах, де мають місце великі обсяги робіт, пов'язані з інвентаризацією, для безпосереднього проведення інвентаризації керівником підприємства створюються також робочі інвентаризаційні комісії, очолювані представниками керівника підприємства, який призначив інвентаризацію. **Забороняється** призначати головою робочої інвентаризаційної комісії одних і тих самих осіб два роки підряд.

Інвентаризацію слід проводити, як правило, за станом на перше число місяця, що полегшує наступне порівняння її даних з показниками обліку.

Для забезпечення повноти й точності, а також полегшення і прискорення інвентаризації проводять певні підготовчі роботи. Насамперед працівники бухгалтерії зобов'язані закінчити опрацювання всіх документів щодо надходження й витрачання матеріальних цінностей, зробити всі необхідні облікові записи та визначити залишки на рахунках бухгалтерського обліку на день інвентаризації.

Матеріально відповідальні особи до початку інвентаризації повинні дати розписки про те, що всі прибуткові й видаткові документи здано до бухгалтерії і в них немає не оприбуткованих або не списаних на видаток матеріальних цінностей. Після цього ніякі документи до уваги не беруться.

Зауважимо, що інвентаризацію матеріальних цінностей проводять за їх місцезнаходженням з обов'язковою участю матеріально відповідальних осіб. Залишки матеріальних цінностей визначають їх перерахуванням, зважуванням і обмірюванням.

Дані інвентаризації кожного виду матеріальних цінностей записують в «Інвентаризаційні описи», які складаються у двох примірниках за місцем зберігання цінностей і матеріально відповідальними особами. Після закінчення інвентаризації описи підписують всі члени інвентаризаційної комісії. Якщо виникає потреба внести в описи виправлення, вони повинні бути застережені й підписані всіма членами комісії.

Матеріально відповідальні особи на кожному опису ставлять свій підпис під текстом такого змісту: *«Всі цінності, поіменовані в цьому інвентаризаційному опису, комісія перевірила в натурі у моїй присутності і внесла в опис, у зв'язку з чим претензій до інвентаризаційної комісії не маю. Цінності, перелічені в описі, перебувають на моєму зберіганні»*. Один примірник опису залишається у матеріально відповідальних осіб (комірників, бригадирів та ін.).

Інвентаризація різних об'єктів бухгалтерського обліку має свої особливості, про що йтиметься під час вивчення галузевого курсу.

Оформлені інвентаризаційні описи передають у бухгалтерію. У бухгалтерії фактичні залишки матеріальних цінностей, зафіксовані в інвентаризаційних описах, порівнюють з даними бухгалтерського обліку і виявляють надлишки, нестачу або пересортицю, якщо вони мали місце. Таке зіставлення називають перевіркою (звірянням) фактичних та облікових залишків. Ті матеріальні цінності, з яких встановлено розбіжності даних інвентаризації

з обліковими показниками, записують до «Порівняльної (звірувальної) відомості».

Результатом зіставлення облікових даних з фактичними можуть бути виявлені такі факти:

а) фактичний і бухгалтерський залишки **співпадають** (збігаються);

б) фактичний залишок менше облікового — має місце **нестача** матеріальних цінностей;

в) фактичний залишок більше бухгалтерського облікового — **надлишок**.

Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність складання порівняльних (звірувальних) відомостей, з'ясовує обставини виникнення надлишків, нестач, пересортиці, встановлює винних осіб. Про всі виявлені нестачі й надлишки відповідальні за це особи повинні надати інвентаризаційній комісії письмові пояснення.

Висновки і пропозиції щодо регулювання різниці між даними інвентаризації та показниками обліку комісія фіксує в протоколі, який потім розглядає керівник підприємства і приймає відповідні рішення про порядок списання нестач і оприбуткування надлишків.

Розбіжності фактичної наявності матеріальних цінностей та коштів з даними бухгалтерського обліку, встановлені під час інвентаризації та інших перевірок, регулюються підприємством, організацією чи установою у такому порядку:

▸ основні засоби, матеріальні цінності, цінні папери, кошти та інше майно, що виявилось у надлишку, **підлягають оприбуткуванню та зарахуванню** відповідно на результати фінансово-господарської діяльності;

▸ природні втрати цінностей у межах затверджених норм списання за рішенням керівника підприємства **відносять до витрат виробництва чи обігу**; норми природних втрат можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних нестач;

▸ понадпланові нестачі цінностей, а також втрати від псування цінностей **відносять на винних осіб** за цінами, за якими обчислюють розмір шкоди від розкрадання, нестач, знищення та псування матеріальних цінностей;

▸ понадпланові втрати і нестачі матеріальних цінностей, включаючи готову продукцію, в тих випадках, коли винуватці не встановлені або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, **зараховують на збитки**.

Матеріали інвентаризацій та рішення щодо регулювання розбіжностей, затверджені керівником підприємства, включають до

звіту за той період, в якому закінчено інвентаризацію, а також до річного звіту.

Особливу увагу треба звертати на обставини виникнення не лише нестач, а й надлишків, оскільки це може свідчити про зловживання матеріально відповідальних осіб (обмірювання, обважування тощо).

Розглянемо загальні принципи відображення на рахунках бухгалтерського обліку результатів інвентаризації.

1. Оприбутковують виявлені надлишки товарно-матеріальних цінностей (з включенням їх вартості (суми) до валових доходів):

Д-т рахунків 20 «Виробничі запаси», 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари» та ін. —

К-т рахунка 74 «Інші доходи» субрахунок 74.5 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

2. Нестачу цінностей в межах норм природних втрат списують:

К-т відповідних рахунків з обліку товарно-матеріальних цінностей —

Д-т рахунка 91 «Загальновиробничі витрати».

3. Нестачі понад норми природних втрат, а також втрати від **псування** цінностей з вини матеріально відповідальних осіб списуються **за рахунок винних**.

Для забезпечення контролю за порядком списання виявлених нестач і стягнення їх з винних всі нестачі матеріальних цінностей, виявлені у ході інвентаризації, незалежно від порядку наступного їх списання підлягають попередньому відображенню на рахунку 94.7 «Інші витрати операційної діяльності» субрахунок 7 «Нестачі і втрати від псування цінностей». Рахунок активний. За **дебетом** відображують суму визначених нестач. З **кредиту** цього рахунка списують суми виявлених нестач на винних осіб (якщо вони встановлені) відповідно до рішення інвентаризаційної комісії, затвердженого керівником господарства.

Для обліку розрахунків із працівниками підприємства з виявлених нестач, розтрат і крадіжок грошей, товарно-матеріальних цінностей Планом рахунків передбачено активний рахунок 37.5 «Розрахунки з різними дебіторами» субрахунок 5 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків», якщо винуватця виявлено.

Товарно-матеріальні цінності, яких не вистачає, насамперед оцінюють за фактичною собівартістю і на визначену суму:

Д-т рахунка 94.7 «Нестачі і втрати від псування цінностей» —

К-трахунків 20 «Виробничі запаси», 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари» та ін.

Якщо винна особа не визначена, то одночасно із списанням цінностей вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 072 «Списані активи», субрахунок 2 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». У такому разі в кінці року ці втрати господарства будуть списані:

К-трахунка 94.7 «Нестачі і втрати від псування цінностей» —

Д-трахунка 79 «Фінансові результати».

Якщо винна особа встановлена і нестачі віднесені за рахунок матеріально-відповідальної особи, то суму, що підлягає відшкодуванню в розмірі фактичної нестачі, відображують так:

Д-трахунка 37.5 «Розрахунки з іншими дебіторами» субрахунок «Розрахунки за відшкодування завданих збитків» —

К-трахунка 71 «Інший операційний доход» субрахунок 6 «Відшкодування раніше списаних активів».

Коли винна матеріально відповідальна особа внесла кошти в касу, то ця господарська операція буде записана за дебетом рахунка 30 «Каса» кредитом рахунка 37.5 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків».

Якщо при відшкодуванні матеріальних збитків винна особа сплачує суми більші за фактичну собівартість, то різницю між обліковими та розрахунковими цінами обліковують з урахуванням в установленому порядку згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116 «Порядок визначення розміру збитків від нестач, розкрадання, знищення (псування) матеріальних цінностей». (Про це детально йтиметься під час вивчення бухгалтерського фінансового обліку.)

Нами розглянуто методику відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку в господарствах, які не використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Якщо ж господарство використовує рахунки цього класу, то відображення нестач товарно-матеріальних цінностей відбувається за схемою:

Д-трахунка 84 «Інші операційні витрати»,

К-трахунка 20 «Виробничі запаси», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» та ін.

і водночас

Д-трахунка 94.7 «Нестачі і витрати від псування цінностей» —

К-трахунка 84 «*Інші операційні витрати*».

Подальше відображення відшкодування втрат від псування, нестач та інших товарно-матеріальних цінностей відбувається за раніше розглянутою схемою.

Головний бухгалтер зобов'язаний забезпечити своєчасне оформлення матеріалів за претензіями, з нестач і втрат, а також контроль за передачею у відповідних випадках цих матеріалів судово-слідчим органам.

Тема 10

ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

10.1. Регістри бухгалтерського обліку, їх сутність, призначення, види і форми. Способи і техніка запису в облікові регістри

З тим, щоб мати зведені показники про діяльність підприємства, необхідно господарські операції, оформлені відповідними документами, згрупувати за їх економічним змістом і відобразити в облікових регістрах.

Облікові регістри — розграфлені відповідним чином аркуші паперу, призначені для реєстрації і групування в них господарських операцій, відображених у первинних носіях інформації.

Записи господарських операцій в облікові регістри називають *обліковою реєстрацією*.

В облікових регістрах відображують наявність і рух господарських активів та джерел їх утворення, господарських процесів і їх результатів. Правильне і своєчасне ведення записів в облікових регістрах є важливим етапом бухгалтерської роботи, оскільки від цього залежить якість і оперативність обліку, а також своєчасність складання і подання звітності.

Регістри бухгалтерського обліку класифікують: за зовнішнім виглядом, характером записів, обсягом змісту і формою.

За зовнішнім виглядом облікові регістри поділяють на книги, картки і окремі аркуші.

У бухгалтерських книгах окремі спеціально розграфлені аркуші паперу міцно переплетені (зброшуровані). Сторінки книги до початку записів обов'язково нумерують. На звороті останньої сторінки за підписом головного бухгалтера зазначають загальну кількість сторінок у книзі. У деяких книгах («Касова книга») сторінки не тільки нумерують, а й прошнуровують шпагатом і скріплюють сургучною печаткою.

На обкладинці книги зазначають назву підприємства або організації і назву книги, рік, на який її заведено, та ін. (назва синтетичного, аналітичного рахунка тощо). Основною перевагою ведення обліку у книгах є надійність зберігання облікових регі-

стрів. Проте книги мають деякі недоліки. Зокрема, облік у книгах більш громіздкий, ніж в інших регістрах, а це ускладнює поділ праці облікових працівників. Більш зручними для обліку є картки й окремі аркуші.

Картки виготовляють з паперу або тонкого картону спеціальної форми стандартних розмірів. Їх широко використовують в аналітичному обліку, наприклад, обліку розрахунків з різними дебіторами і кредиторами та ін.

Картки зберігають у спеціальних ящиках — *картотеках*, де їх систематизують у певному порядку. Кожній картці надають порядковий номер.

Окремі аркуші є різновидом карткових облікових регістрів. Форма і графлення окремих аркушів залежить від їх призначення.

Перевага карток і окремих аркушів полягає в тому, що їх можна групувати для отримання необхідної інформації. Це й зумовлює широке застосування їх у бухгалтерському обліку.

За характером записів облікові регістри поділяють на хронологічні, систематичні й комбіновані.

Хронологічні регістри використовують для реєстрації господарських операцій в календарній послідовності їх здійснення й оформлення. Хронологічними регістрами є «Касова книга», «Журнал реєстрації господарських операцій» та ін.

Систематичні регістри призначені для групування (систематизації) однорідних за економічним змістом господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. До них належить будь-який регістр, в якому записи ведуть на рахунках синтетичного або аналітичного обліку. Прикладом систематичного регістру синтетичного обліку є «Головна книга» для групування операцій за синтетичними рахунками. Прикладом систематичного регістру аналітичного обліку є книги, картки пооб'єктного обліку основних засобів, обліку матеріалів, готової продукції тощо.

У комбінованих облікових регістрах хронологічні і систематичні записи ведуть одночасно. Вони виникли внаслідок розвитку і раціоналізації облікової техніки. Комбінованими регістрами є «Журнали-ордери», які використовують за журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку. Застосування комбінованих регістрів спрощує, скорочує записи, підвищує наочність обліку, оскільки господарські операції реєструють одночасно в хронологічному і систематичному порядку.

За обсягом змісту облікові регістри поділяють на регістри синтетичного, аналітичного обліку і комбіновані. Вони відрізняються один від одного ступенем деталізації показників, що містяться в них, а також їх групуванням.

Регістри синтетичного обліку призначені для відображення економічно однорідних об'єктів в бухгалтерському обліку та гос-

подарських операцій на синтетичних рахунках. Дані реєстрів синтетичного обліку використовують для складання балансу і звітних форм («Головна книга», «Журнали-ордери» та ін.).

Регістри аналітичного обліку призначені для обліку об'єктів та господарських операцій на окремих аналітичних рахунках, що деталізують зміст показників відповідного синтетичного рахунка.

Комбіновані облікові реєстри призначені для одночасного здійснення синтетичного й аналітичного обліку. Прикладом таких комбінованих реєстрів є «Журнали-ордери», які використовуються за журнально-ордерної форми обліку.

Форми облікових реєстрів. Для правильної організації бухгалтерського обліку важливе значення має раціональна побудова облікових реєстрів. Вони повинні бути пристосовані для реєстрації повсякденної інформації, а також для складання звітності, відповідати вимогам максимальної економії праці і коштів, що витрачаються на ведення облікової роботи.

Залежно від змісту обліковуваних операцій і складу відомостей, необхідних для оперативного керівництва й контролю, в бухгалтерському обліку використовуються реєстри: двосторонньої, односторонньої, багатогранної і шахової форм.

1. Двосторонні реєстри складаються з двох однакових частин, *ліва* призначена для *дебетових* записів, а *права* — для *кредитових*. Двостороння будова реєстрів характерна, головним чином, для бухгалтерських книг. Прикладом двостороннього реєстра є «Головна книга» — реєстр зведеного синтетичного обліку.

ГОЛОВНА КНИГА

Рахунок 31.1 «Поточний рахунок в національній валюті»

| <i>Дт</i> | | | | | <i>Кт</i> | | | | | | |
|-----------|-------------|----------------------|-----------|--------|------------------|-------|-------------|---------------------|---------|--------|-------------------|
| Дата | № про-водки | За кредитом рахунків | | | Разом за дебетом | Дата | № про-водки | За дебетом рахунків | | | Разом за кредитом |
| | | 30 | 36 | та ін. | | | | 30 | 63 | та ін. | |
| 3.06 | 5 | | 23 450,00 | | 23 450,00 | 10.06 | 6 | 3100,00 | | | 3100,00 |
| і т. д. | | | | | | | | | | | |
| 25.06 | 8 | 2100,00 | | | 2100,00 | 26.06 | 9 | | 1340,00 | | 1340,00 |
| Разом | | 2100,00 | 27 450,00 | | 29 550,00 | Разом | | 3100,00 | 1340,0 | | 4440,00 |

Такі реєстри доцільно застосовувати тоді, коли кількість дебетових і кредитових записів рахунка приблизно однакова. У протилежному разі частина рахунка, на якій менше записів, буде використовуватися не раціонально.

2. В односторонніх реєстрах графи для дебетових і кредитових записів розміщені поряд на правій стороні реєстру, а графи для запису дати, номера бухгалтерського запису, змісту операції — зліва і є спільними як для дебетових, так і кредитових записів.

Залежно від змісту обліковуваних операцій односторонні регістри поділяють на контокорентні, кількісно-сумового і кількісно-сортвого обліку.

Регістри контокорентної форми використовують для аналітичного обліку на грошових, розрахункових та інших рахунках, записи операцій на яких здійснюють тільки в грошовому виразі.

Термін *контокорентний* походить від італ. *conto corrente* — «поточний рахунок», що означає рахунок, який ведуть для обліку поточних розрахунків.

Контокорентна форма має односторонню будову, тобто графи для дебетових і кредитових записів розміщені підряд. У перших трьох графах у хронологічному порядку зазначають дату і номер запису, а також короткий зміст господарської операції. Останні дві графи призначені для відображення суми операції, яку відносять на дебет або кредит рахунка. В них же записують початкові і кінцеві залишки за рахунком.

КОНТОКОРЕНТНА ФОРМА (назва рахунка) 30 «Каса»

| Проводка | | Зміст запису | Дебет | Кредит |
|----------|-------|--|---------|--------|
| Дата | Номер | | | |
| 3.11 | 24 | Одержано грошові кошти в касу господарства з поточного рахунка банку | 4200,00 | |
| | | | | |
| | | | | |

Кількісно-сумові регістри застосовують для обліку матеріальних цінностей, рух яких обліковують у грошовому і натуральному вимірниках (наприклад, книги кількісно-сумового обліку матеріалів).

КІЛЬКІСНО-СУМОВА ФОРМА (назва рахунка)

| Проводка | | Зміст запису | Надходження | | Видаток | | Залишок | |
|----------|-------|--------------|-------------|------|-----------|------|-----------|------|
| Дата | Номер | | Кількість | Сума | Кількість | Сума | Кількість | Сума |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |

Регістри кількісно-сумового обліку застосовують порівняно рідко. Недоліком цього регістру є те, що в ньому відображують як натуральні, так і грошові показники, які дублюються бухгалтерією і складом. Тому на більшості підприємств облік матеріальних цінностей ведуть на складах тільки в натуральних вимірниках в регістрах кількісно-сортвого обліку.

Регістри кількісно-сортового обліку застосовують для аналітичного обліку матеріалів і готової продукції на складах підприємств (складський облік).

КІЛЬКІСНО-СОРТОВА ФОРМА

| Дата надходження або відпуску | Номер документа | Від кого одержано або кому відпущено | Надходження | Видаток | Залишок | Контроль (підпис і дата) |
|-------------------------------|-----------------|--------------------------------------|-------------|---------|---------|--------------------------|
| | | | | | | |
| | | | | | | |

Записи в реєстри кількісно-сортового обліку на підставі прибуткових і видаткових документів (прибуткові ордери, накладні, лімітно-забірні картки тощо).

3. Багатографні реєстри застосовують для обліку об'єктів, які потребують деталізації показників на дебеті або кредиті рахунка, наприклад, виробничих витрат — за елементами.

БАГАТОГРАФНА ФОРМА (назва рахунка)

| Проводка | | Зміст | Дебет — кредит (непотрібне закреслити) | | | | | Кредит — дебет (непотрібне закреслити) |
|----------|-------|-------|--|-----------|-----------|-----------|-------|--|
| дата | номер | | елемент 1 | елемент 2 | елемент 3 | елемент 4 | Разом | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |

4. Регістри шахової форми побудовані так, щоб кожна записана сума характеризувала дві ознаки: рахунок, який дебетується і рахунок, який кредитується, вид витрат і місце здійснення їх та ін. Це досягається поділом таблиці вертикальними і горизонтальними лініями на ряд клітин; сума, записана в певну клітину, належить одночасно до показників відповідного ряду і графи. Шахова побудова облікових реєстрів є найбільш раціональною, що і зумовило її використання за журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку. В цих реєстрах часто поєднується синтетичний і аналітичний облік. (Про це йтиметься під час вивчення журнально-ордерної форми обліку).

Зауважимо, що порядок відображення господарських операцій в облікових реєстрах встановлено: Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ст. 9 «Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку» і «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» (затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88).

Згідно з Положенням господарські операції в облікові регістри записують тільки на підставі належно оформлених і опрацьованих первинних документів. Записи в регістри можуть виконуватися вручну або за допомогою обчислювальних машин. Наприкінці кожного місяця в облікових регістрах підраховують підсумки оборотів за місяць і визначають залишки на рахунках.

Для контролю за правильністю облікових записів важливою є взаємозвірка даних синтетичного і аналітичного обліку, для чого використовують дані оборотних і сальдових відомостей або іншими способами.

У наступному звітному році облікові регістри відкривають у повній відповідності до даних залишків, визначених на рахунках регістрів синтетичного і аналітичного обліку за минулий рік та даними балансу на 1 січня поточного року.

10.2. Способи виправлення помилок у бухгалтерському обліку

Виправлення помилок у первинних документах та облікових регістрах визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» (затверджено Міністерством фінансів України від 28 травня 1999 р. № 137, зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 21.06.1999 р. № 392/3685).

При заповненні облікових регістрів можливі помилки, які виникають з різних причин: внаслідок втоми, недбалості працівника, несправності калькулятора або комп'ютера. Однак у тексті та цифрових даних первинних документів, облікових регістрів і звітів підчистки й необумовлені виправлення не допускаються.

Помилки можуть бути *локальні* — перекручування інформації тільки в одному обліковому регістрі (наприклад, неправильно проставлена дата) і *транзитні*, якщо помилка автоматично проходить через кілька облікових регістрів, наприклад, перекручування запису будь-якої суми у «Журналі реєстрації господарських операцій» веде до помилок на рахунках бухгалтерського обліку, в оборотній відомості і балансі.

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

Часто зустрічаються помилки під час записів сум. Записавши суму в дебет одного рахунка, бухгалтер забуває списати її в кредит другого рахунка або навпаки. Буває, що записавши суму до «Журналу реєстрації господарських операцій», він забуває рознес-

ти її на рахунках бухгалтерського обліку. Інколи, записавши суму у реєстри синтетичного обліку, бухгалтер забуває про аналітичний облік. Цю групу помилок можна легко проконтролювати шляхом правильного застосування методу подвійного запису.

Для пошуку числових помилок на калькуляторі підраховують числа, а потім повторюють той же підрахунок, але із знаком мінус.

Помилки в первинних документах, облікових реєстрах і звітах, створених ручним способом виправляються *коректурним способом*, тобто неправильний текст або цифри закреслюються і над закресленим надписуються правильні текст або цифри. Закреслювання здійснюється однією рискою так, щоб можна було прочитати виправлене.

Помилки в облікових реєстрах за минулий звітний період виправляються методом (способом) *«сторно»* (червоне сторно). Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, до якої помилка (кореспонденція рахунків, сума) вписується червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або зі знаком мінус, а правильний запис (кореспонденція рахунків, сума) робиться чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до облікового реєстру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис і відображується правильна сума та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку.

Виправлення помилки має бути зумовлено надписом *«Виправлення»* та підтверджено підписом осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення. Порядок виправлення помилок у документах і реєстрах, що створені машинним способом, встановлюється вказівками з організації бухгалтерського обліку з використанням обчислювальної техніки.

|| *У документах, якими оформлені касові і банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускаються.*

Щодо виправлень у бухгалтерській звітності, то зміна даних у звітності внаслідок її переверчування, які відносяться як до поточного, так і до минулого року, проводять у тому звітному періоді, в якому було виявлено помилки.

Згідно зі стандартом бухгалтерського обліку 6 (наказ Мінфіну України від 28.05.1999 р. № 137) «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» визначено порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності. Норми цього стандарту детально розглядатимуться під час вивчення курсу «Бухгалтерський фінансовий облік» в подальшому.

10.3. *Форми бухгалтерського обліку та їх історичний розвиток. Принципи побудови форм бухгалтерського обліку та перспективи їх розвитку в сучасних умовах*

Однією з важливих умов раціональної організації бухгалтерського обліку є застосування найбільш ефективної форми бухгалтерського обліку, підвищення його технічної оснащеності.

Під формою бухгалтерського обліку розуміють певну систему взаємопов'язаних облікових реєстрів суворо встановленої форми і змісту, що зумовлює послідовність і способи облікових записів.

Основними відмінними ознаками, що визначають особливості окремих форм бухгалтерського обліку є:

- ▶ зовнішній вигляд і будова облікових реєстрів;
- ▶ взаємозв'язок хронологічних і систематичних реєстрів синтетичного і аналітичного обліку;
- ▶ послідовність і техніка облікової реєстрації;
- ▶ ступінь механізації обліково-обчислювальних робіт.

За час існування бухгалтерського обліку застосовувалися різні форми. На ранньому ступені розвитку облік вівся самим власником господарства для організації спостереження і контролю за збереженням його майна та розмірами одержуваного доходу.

Відомо, що найбільш ранньою була стара італійська форма, описана італійським вченим математиком Лукою Пачолі в роботі «Трактат про рахунки і записи», виданий в 1494 р. у Венеції. В ній він писав, що для зручності й легкості потрібні три книги: «Меморіал» (Пам'ятна книга), Журнал і Головна книга. Операції записували зі слів власника або з його Пам'ятної книги (вона замінювала собою документи) в хронологічний реєстр — Журнал (де значалися кореспондуючі рахунки), а потім в систематичний реєстр — Головну книгу. Рахунки в Головній книзі вели як індивідуальні, їх відкривали на кожен об'єкт обліку (наприклад, рахунок Коштів, рахунок Зерна тощо). За даними Головної книги складали баланс.

Отже, наприкінці XIV ст. вперше було описано **книжкову форму** обліку. Вона задовольняла потреби купців і дрібних ремісників. Проте із зростанням обсягу діяльності, збільшенням кількості господарських операцій виникла потреба в узагальнених (синтетичних) показниках. Тоді Головна книга перетворилась на реєстр синтетичного обліку, паралельно з яким почали вести аналітичний облік в окремих допоміжних книгах. Так наприкінці XVI ст. з'явилася **нова італійська форма** бухгалтерського обліку.

У другій половині XVIII ст. почали застосовувати **меморіально-касову** або **німецьку форму** обліку, за якої чітко розмежовувалися касові і некасові операції. Для цього Журнал було поділено на кілька хронологічних реєстрів — Касовий журнал, Меморіал та ін. Ця форма з середини XIX ст. застосовувалась і в Росії.

Розвиток виробництва, торгового капіталу, банківських операцій потребував подальшого поділу праці облікових працівників. Для цього було запропоновано **багатожурнальну** або **французьку форму** бухгалтерського обліку, за якої хронологічні записи здійснювалися в кількох журналах (касовому журналі, журналах обліку товарів, продажу, купівлі та ін.). Від щоденних записів у Головну книгу перейшли до записів в неї місячними підсумками, для підготовки яких було введено Зведений журнал (що складався шляхом вибірок із щоденних журналів). Поступово для обґрунтування записів в реєстри почали використовувати документи.

Наприкінці XIX ст. великого поширення набула **одножурнальна** або **американська форма** обліку, за якої в одній книзі (комбінованому реєстрі) поєднувалися хронологічний запис (Журнал) і систематичний (Головна книга). Ця форма відповідала вимогам невеликих підприємств. Проте, на початку XX ст. в умовах розвитку великих підприємств вимоги до обліку набагато зросли.

На зміну книжковим формам прийшли **форми карткові** і **копіювальні**, в яких почали широко використовувати картки й окремі аркуші. Це забезпечило можливість групування і копіювання реєстрів, усунуло необхідність багаторазових переписувань облікових даних, сприяло полегшенню праці облікових працівників і створило умови для використання в обліку обчислювальної техніки.

Отже, ознайомлення з історією розвитку форм бухгалтерського обліку свідчить, що удосконалення їх відбувалося шляхом розчленування спочатку хронологічного, а потім систематичного запису, відокремлення синтетичного обліку від аналітичного, переходом від щоденних записів синтетичного обліку до запису щомісячного, використання в нових формах обліку всіх позитивних елементів старих форм.

В умовах розвитку колишнього СРСР були запроваджені: картково-ордерна форма (1925 – 1927 рр.), картково-копіювальна форма (1927 р.) і наприкінці 30-х років контрольно-шахова форма, яка вважалась найбільш раціональною.

У сучасних умовах в нашій країні застосовують такі форми бухгалтерського обліку: меморіально-ордерну, журнал-головну, журнально-ордерну, машинно-орієнтовані форми (автоматизована система бухгалтерського обліку).

10.3.1. Меморіально-ордерна форма обліку

За меморіально-ордерної форми обліку складають Головну книгу, Реєстраційний журнал, картки або книги аналітичного обліку, оборотні відомості. Записи в облікові реєстри проводять в такій послідовності.

На підставі первинних документів, в яких відображено господарські операції, складають меморіальні ордери (журнали реєстрації господарських операцій), де зазначають кореспонденцію рахунків. Меморіальні ордери реєструють в Реєстраційному журналі, а потім записують у Головну книгу. Одночасно господарські операції записують на аналітичні рахунки.

У кінці місяця на підставі складених і звірених з Головною книгою оборотних відомостей синтетичних й аналітичних рахунків складають бухгалтерський баланс та іншу звітність.

Схему меморіально-ордерної форми обліку наведено на рис. 10.1 [5].

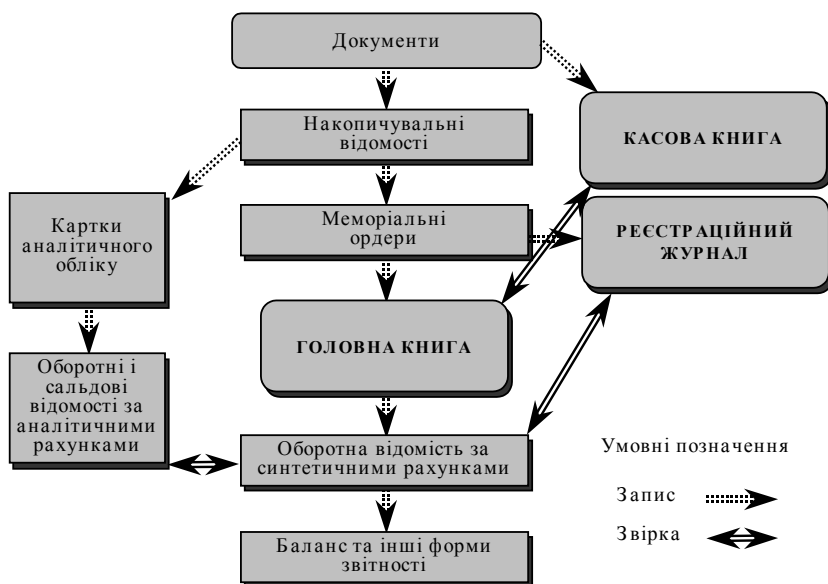


Рис. 10.1. Меморіально-ордерна форма обліку

10.3.2. Журнал-Головна форма обліку

За формою Журнал-Головна первинні документи і звіти, одержані від матеріально відповідальних осіб, відділів, бригад, ферм та інших виробничих підрозділів, працівники бухгалтерії перевіряють, групують за певними ознаками у нагромаджувальних та групувальних відомостях і на їх підставі складають меморіальні ордери (журнальні статті) — Журнал реєстрації господарських операцій.

У зведених і первинних документах, на підставі яких складено журнальну статтю, зазначають її номер (його щомісяця починають з першого).

У журнальних статтях операції записують у дебет одного рахунка і кредит іншого або кількох рахунків. Не дозволяється складати журнальні статті, в яких записи здійснюють одночасно у дебет і кредит кількох рахунків.

Журнальні статті після їх складання переносять до Журнал-Головної книги, яка забезпечує хронологічний порядок реєстрації господарських операцій та їх систематизацію за синтетичними рахунками. Наприкінці кожного місяця за всіма рахунками підбивають підсумки дебетових і кредитових оборотів, виводять сальдо, звіряють з оборотними відомостями аналітичних рахунків і складають баланс господарства за відповідний період (квартал, рік).

Аналітичний облік за формою «Журнал-Головна» ведуть у книгах або картках, затверджених відповідними органами.

Схему «Журнал-Головної» форми бухгалтерського обліку наведено на рис. 10.2 [5].

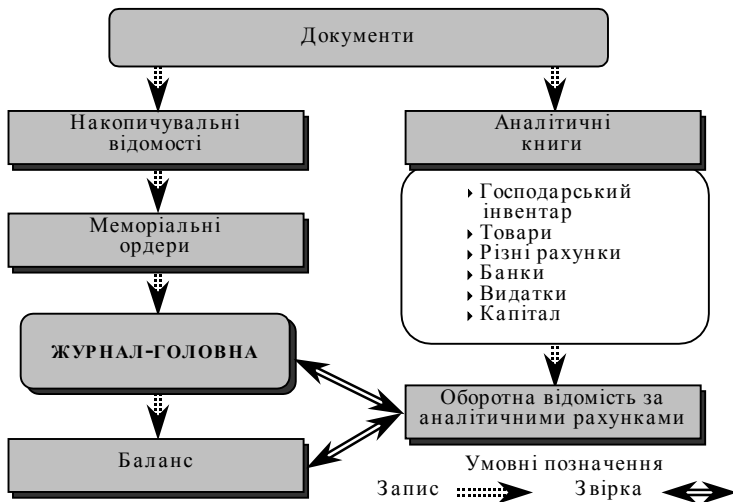


Рис. 10.2. Журнал-Головна форма обліку

10.3.3. Особливості організації журнально-ордерної форми обліку

Багаторічна практика ведення бухгалтерського обліку за формою «Журнал-Головна», яка здебільшого застосовувалася в сільськогосподарських підприємствах, показала, що ця форма, поряд з тим, що вона являє собою важливі моменти, з погляду організації бухгалтерського обліку, в умовах великих підприємств дуже громіздка і потребує значних витрат праці на виконання технічних операцій.

|| *Стосовно фермерських (селянських) господарств ця форма обліку є пріоритетною, з нашої точки зору.*

В умовах великих сільськогосподарських підприємств ця форма обліку призводила до того, що в окремих випадках облік відставав від процесу господарської діяльності, а працівники обліку не могли своєчасно проаналізувати зафіксовані дані.

Тому, використовуючи передовий досвід промисловості та інших галузей народного господарства, почали запроваджувати журнально-ордерну форму обліку, яка має переваги порівняно з формою «Журнал-Головна».

Журнально-ордерна форма обліку поліпшує організацію облікових робіт на всіх ділянках господарювання, прискорює їх виконання, що посилює оперативний контроль за виробничою діяльністю підприємств.

Сутність журнально-ордерної форми обліку полягає в тому, що аналітичний і синтетичний облік здійснюють одночасно в спеціальних регістрах бухгалтерського обліку, журналах-ордерах та допоміжних відомостях до них. Ця форма обліку ґрунтується на використанні **принципу нагромадження даних** первинних документів безпосередньо в регістрах синтетичного й аналітичного обліку, записи яких поєднуються в хронологічному і систематичному порядку. Тому немає потреби в складанні меморіальних ордерів та веденні книги «Журнал-Головна». Крім того, записи в нагромаджувальні регістри здійснюють відповідно до показників, потрібних для контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, а також для складання звітності.

Отже, впровадження журнально-ордерної форми обліку дає можливість уникати дублювання тих самих показників у різних бухгалтерських регістрах, прискорює строки складання звітності та поліпшує її якість.

Переваги журнально-ордерної форми обліку наочно підтвердяться схемою, наведеною на рис. 10.3.



Рис. 10.3. Схема журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Основними регістрами бухгалтерського обліку за журнально-ордерної форми обліку є журнали-ордери. Допоміжні відомості застосовують лише тоді, коли необхідні аналітичні дані неможливо відобразити в журналах-ордерах.

Журнали-ордери — це регістри багатографної форми, призначені для кредитових записів, того балансового рахунка, операції якого обліковують у цьому журналі-ордері. Вони побудовані за кредитовим принципом: господарські операції записують на кредит синтетичного рахунка у розрізі рахунків, що кореспондують з ним за дебетом.

ЖУРНАЛ-ОРДЕР за кредитом рахунка 30 «Каса»

| Дата | Підстава для запису (назва і номер документа) | В дебет рахунка | | | | Разом за кредитом |
|------|--|-----------------|--------|-----|-----|-------------------|
| | | 66 | 37.2 | ... | ... | |
| 2.05 | Видано заробітну плату | 5000,00 | | | | 5000,00 |
| 3.05 | Видано в підзвіт | | 350,00 | | | 350,00 |
| | Разом | 5000,00 | 350,00 | | | 5350,00 |

Записи господарських операцій в журнали-ордери здійснюються за шаховим принципом, тобто за один робочий прийом суму господарської операції записують одночасно на дебет і кредит кореспондуючих рахунків.

В основу побудови журнально-ордерної форми обліку покладемо такі принципи:

- здійснення записів у журналах-ордерах у порядку реєстрації операцій тільки на кредиті рахунка у кореспонденції з дебетовими рахунками;

- поєднання, як правило, в одній системі записів синтетичного й аналітичного обліку;

- відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій відповідно до показників поточної й річної звітності;

- застосування об'єднаних журналів-ордерів за рахунками, економічно пов'язаними один з одним;

- застосування реєстрів із заздалегідь зазначеною кореспонденцією рахунків, номенклатурою статей аналітичного обліку, з показниками, необхідними для складання звітності.

Основні принципи журнально-ордерної форми обліку наведено на рис. 10.4 [5].

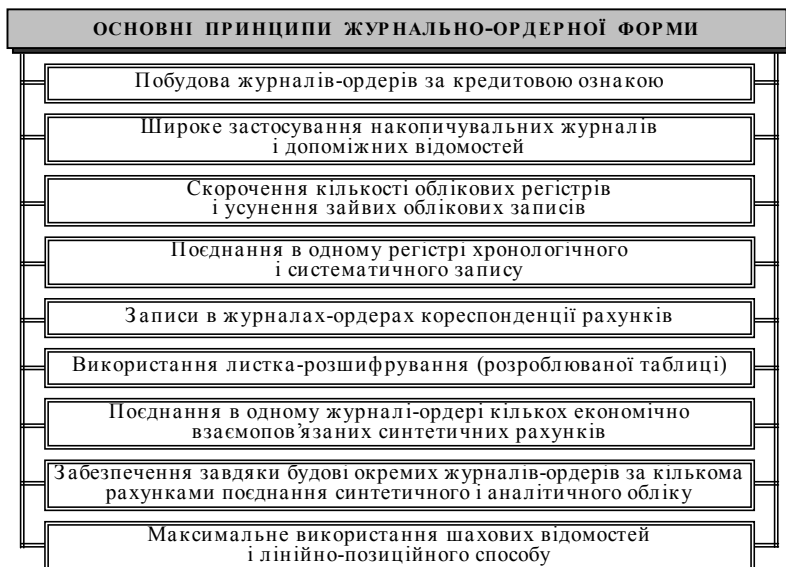


Рис. 10.4. Основні принципи журнально-ордерної форми обліку

Записи в реєстри здійснюють у міру надходження документів або підсумками за місяць залежно від змісту і характеру господарських операцій. На документах зазначають номери відповідних реєстрів та порядкові номери записів. Підсумкові записи в журналах-ордерах обов'язково звіряють з даними первинних документів, на підставі яких вони зроблені, що забезпечує надійний контроль за правильністю обліку господарських операцій.

У кінці місяця журнали-ордери та допоміжні відомості до них підписують працівники бухгалтерії, що заповнювали їх, і головний бухгалтер підприємства. Місячні підсумки журналів-ордерів згруповують за кореспондуючими рахунками і переносять у Головну книгу. Помилкові записи, виявлені у реєстрах, виправляють, закреслюючи неправильно суму або текст.

Головну книгу відкривають на рік. Вона призначена для щомісячного узагальнення даних поточного обліку, взаємної перевірки правильності записів на рахунках і складання звітного балансу. У Головній книзі для кожного синтетичного рахунка відводять сторінку і записують початковий залишок, поточні обороти та кінцевий залишок.

Записи поточних оборотів є одночасно реєстрацією облікових даних, відображених у журналах-ордерах. Кредитові обороти кожного синтетичного рахунка показують одним записом, а дебетові — у кореспонденції з кредитом відповідних рахунків.

Правильність записів у Головну книгу перевіряють, підраховуючи суми оборотів і залишки на всіх рахунках. Суми дебетових і кредитових оборотів, а також дебетових і кредитових залишків мають бути однаковими. Розглянемо принцип побудови Головної книги.

ГОЛОВНА КНИГА за рахунком 30 «Каса»

| Місяць | Дебетовий оборот | | | | і т.д. | Разом за дебетом | Разом за кредитом | Сальдо | |
|-------------------|-----------------------|------------------------|------------------------|-----|--------|------------------|-------------------|--------|--------|
| | з кредитом рахунка 31 | за кредитом рахунка 36 | за кредитом рахунка 37 | ... | | | | Дебет | Кредит |
| Сальдо на 1 січня | | | | | | | | 150,00 | |
| Січень | 500,00 | 400,00 | 700,00 | | | 1600,00 | 1620,00 | 130,00 | |
| і т. д. | | | | | | | | | |
| Разом | Визначають суми | | | | | | | | |

Побудова реєстрів журнально-ордерної форми обліку передбачає чітку систему взаємоконтролю підсумкових показників, одержаних в облікових реєстрах. Досвід впровадження журнально-ордерної форми обліку свідчить про її ефективність за умов ручної обробки облікової інформації з використанням обчислювальних машин.

10.3.4. Автоматизована форма бухгалтерського обліку

В умовах використання сучасних електронно-обчислювальних машин і нових підходів до організації бухгалтерського обліку виявили нові форми бухгалтерського обліку — **автоматизовані**. В основу автоматизації бухгалтерського обліку покладено принципи безперервної обробки облікової інформації.

Синтетичними й аналітичними регістрами бухгалтерського обліку за автоматизованої форми є *машинограми*. Здійснюється повна автоматизація збору, передачі, систематизації й обробки інформації. Крім паперових носіїв бухгалтерської інформації, використовують машинні носії (магнітні диски та ін.). Схему автоматизованої форми бухгалтерського обліку наведено на рис. 10.4.



Рис. 10.5. Схема автоматизованої форми бухгалтерського обліку

Компоненти комп'ютерної (автоматизованої) форми обліку, без яких неможливе її створення на конкретному підприємстві, наведено на рис. 10.6.

Сучасна комп'ютерна форма бухгалтерського обліку ґрунтується на використанні персональних комп'ютерів та обчислювальних мереж. Практичне її застосування залежить від набору технічних засобів і вибору організаційних форм їх використання.

Застосування комп'ютерів дало змогу автоматизувати робоче місце бухгалтера і підійняти на новий рівень процес реєстрації господарських операцій. Бухгалтер працює на машині в діалоговому режимі, використовує зворотний зв'язок у процесі обробки інформації і отримання відповідних вихідних документів.

Єдність інформаційної бази і повний автоматизований технологічний процес забезпечується за рахунок одноразового введення інформації. Інтеграції обробки даних первинного обліку і адаптації програмного забезпечення до потреб користувачів досягають шляхом застосування різних комп'ютерних програм.



Рис. 10.6. Складові комп'ютерної форми обліку

Технологічний процес обробки даних за комп'ютерної форми обліку можна поділити на три етапи.

Початковим етапом облікового процесу є збір і реєстрація первинних даних для обробки на комп'ютері.

На другому етапі проводять формування масивів облікових даних на електронних носіях: журналу господарських операцій, структури синтетичних і аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів, постійної інформації. Водночас здійснюють контроль за процесом обробки інформації, записаної в масивах облікових даних.

Заключним етапом процесу є отримання результатів за звітний період на запит користувача або у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з бухгалтерських рахунків, або відображенням на екрані дисплея потрібної інформації.

Комп'ютерна система обліку відображує основні процеси, пов'язані з отриманням різних зведених показників, що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємств. У цій обліковій системі інформація надходить єдиним каналом і використовується для всіх потреб управління.

Отже, комп'ютерна система обліку — це вдале поєднання професійних якостей і функцій користувача з інтелектуальними можливостями комп'ютерів, які дозволяють отримати необхідну для управління і оперативного контролю інформацію.

За автоматизованої форми бухгалтерського обліку здійснюється:

- інтеграція обліку на основі одноразового введення і багаторазового використання первинної інформації;

▶ програмне групування дебетових і кредитових оборотів на рахунках на основі способу подвійного запису;

▶ проводиться автоматизація логічних операцій бухгалтерського обліку; вирішуються задачі бухгалтерського обліку у двох режимах — регламентному і запитовому (за запитом);

▶ вихідну інформацію отримують у вигляді друкованих реєстрів (машинограм) і відеограм;

▶ існує можливість розшифрування результативних показників за запитом користувачів.

Введена інформація в ЕОМ за розробленою програмою автоматично обробляється і її результати видаються у вигляді машинограм або відеограм. Перевага автоматизованої форми обліку полягає в тому, що введення в ЕОМ постійних і змінних облікових даних та їх наступне опрацювання для реєстрів бухгалтерського обліку і форм звітності здійснюється один раз.

Урахування досвіду держав світової співдружності показало, що обробка облікової інформації має здійснюватись в єдиній системі обробки інформації на рівні підсистеми «Бухгалтерський облік і аудит», що дасть змогу працювати не лише в локальних обчислювальних мережах, а й з іншими джерелами бухгалтерської інформації (система зв'язку «Клієнт — банк» для пересилання платіжних документів безпосередньо з комп'ютера до банку та ін.).

В Україні використовують значну кількість програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку. Наприклад, «1С-бухгалтерія-проф. для Windows», яка є універсальною бухгалтерською програмою.

Основні особливості цієї програми:

▶ ведення синтетичного і аналітичного обліку відповідно до потреб підприємства;

▶ одержання всієї необхідної звітності та різнорідних документів з синтетичного й аналітичного обліку;

▶ можливість доповнювати і змінювати план рахунків бухгалтерського обліку, системи проводок, ведення аналітичного обліку, форм первинних документів, форм звітності.

Вхідними даними для програми є господарські операції, що вносять до «Журналу реєстрації господарських операцій», та попередньо введені довідники (план рахунків, аналітичний облік, константи тощо).

Тема 11

ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

11.1. Сутність і призначення бухгалтерської звітності

Підприємства аграрного сектору є складовою частиною єдиної системи народного господарства України. Їх господарська діяльність систематично і послідовно відображується в бухгалтерському обліку, що забезпечує суцільну і безперервну реєстрацію господарських операцій у тому порядку, в якому вони здійснюються (у хронологічному порядку їх виникнення).

Відомо, що дані поточного бухгалтерського обліку систематизують на відповідних балансових рахунках, що дає змогу використовувати їх для оперативного управління підприємством.

Щоб визначити результати господарської діяльності підприємств, організацій та установ за звітний період і дати оцінку її результатів, слід узагальнити у певній системі дані поточного обліку (за місяць, квартал або рік).

Система взаємопов'язаних облікових показників, що відображують результати діяльності підприємства або його підрозділів за певний період, називають *звітністю*. Складання, розгляд і подання звітності у встановлені строки відповідним органам є завершальним етапом бухгалтерського обліку. Особливо великого значення звітність набуває в умовах ринкових відносин. Бухгалтерська звітність повинна відповідати всім вимогам, які пред'являються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV та Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Згідно з Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» регулювання питань методології фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує Національні Положення (стандарты) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Міністерство аграрної політики України у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляє на базі Національних Положень (стандартів) методичні рекомендації що-

до їх застосування і за узгодженням розробляє деякі спеціальні форми бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств.

Отже, в аграрному секторі обов'язковим є подання фінансової звітності та спеціалізованих форм бухгалтерської звітності органам, до сфери управління яких вони належать. Органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства.

Фінансова звітність підприємства не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством. Зауважимо, що фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- ▶ придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- ▶ 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 та інших рішень.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік.

Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається нарощуваним підсумком з початку звітного року.

11.2. Основний зміст, порядок складання і затвердження бухгалтерської звітності. Консолідація звітності

Звітність підприємств класифікують за змістом, строками складання і кількістю охоплених господарств. За змістом звітність поділяють на бухгалтерську (фінансову), статистичну і оперативну.

Статистична звітність охоплює певну систему техніко-економічних даних, значення та узагальнення яких не підпорядковані бухгалтерському обліку, зокрема деякі показники, що стосуються праці і руху робочої сили, роботи машин і обладнання тощо.

Оперативна звітність призначена в основному для поточного контролю за діяльністю окремих підприємств і їх підрозділів. Во-

на містить показники про виконання договорів, окремих робіт тощо. За способом складання оперативна звітність близька до статистичної.

Бухгалтерська (фінансова) звітність — це система показників, які характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства за певний період. Вона відображує фінансовий стан господарства.

Фінансова (бухгалтерська) звітність складається на підставі даних поточного бухгалтерського обліку — синтетичного і аналітичного. Це зумовлює не лише взаємозв'язок звітності та бухгалтерського обліку, а й точність та об'єктивність звітності.

За строками складання і подання бухгалтерська звітність поділяється на періодичну — *поточну* (місячну, квартальну) і *річну*.

Кожне господарство складає та подає в установленому порядку фінансовий (бухгалтерський) звіт. Поряд з цим підприємства, які складаються з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств, складають і консолідовану фінансову звітність. Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство.

Консолідована фінансова звітність складають шляхом впорядкованого підсумку показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.

Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період.

Фінансова звітність підприємства включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал і примітки до звітів.

Зазначимо, що Міністерство фінансів України наказом від 31 березня 1999 р. за № 87 затвердило Положення (стандарти) «1 – 5», які застосовують для складання бухгалтерської звітності, розпочинаючи з 2000 року.

До цих положень (стандартів) належить:

1. «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
2. «Баланс»;
3. «Звіт про фінансові результати»;
4. «Звіт про рух грошових коштів»;
4. «Звіт про власний капітал».

Дещо пізніше Міністерство фінансів України наказом від 30 липня 1999 р. № 176 затвердило Положення (стандарт) 20 «Консолідована фінансова звітність».

У зазначених вище стандартах детально викладено загальні положення, наведено форми звітності та надано чіткі вказівки про порядок їх складання та взаємної ув'язки. Детально зміст,

характер і порядок складання фінансової звітності розглядати- меться під час вивчення курсу «Бухгалтерський (фінансовий) облік».

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, а інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

- ▶ назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, зареєстроване підприємство, адресу його офісу);
- ▶ назву органа управління, у віданні якого перебуває підприємство, або назву його материнської (холдингової) компанії;
- ▶ середню чисельність персоналу підприємства протягом звітного періоду.

Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, за станом на яку наведено його показники, або період, який він охоплює. У фінансовій звітності має бути зазначено валюту, в якій відображені елементи звітності, та одиниці її виміру. Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство має розкривати причини цього та методи, що були використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності та ін. Фінансову звітність підписують керівник і бухгалтер підприємства.

Підприємства аграрного сектору поряд зі складанням і поданням фінансової звітності за погодженням з Держкомстатом України складають «Спеціалізовані форми бухгалтерської звітності»: 6-АПК «Виробництво продукції і продуктивність праці», 7-АПК «Реалізація сільськогосподарської продукції», 9-АПК «Виробництво і собівартість продукції рослинництва» і 13-АПК «Виробництво і собівартість продукції тваринництва».

Ці форми подають до 20 лютого наступного за звітним року усі сільськогосподарські підприємства, незалежно від організаційно-правової форми власності, підпорядкування, крім підприємств — суб'єктів малого підприємництва (ведуть спрощений облік і мають менше 50 осіб працюючих), підсобних сільських господарств, підприємств, установ і організацій — районному відділу статистики, управлінню сільського господарства за місцем знаходження землі.

Отже, перед складанням бухгалтерської звітності в господарствах згідно з чинним положенням необхідно насамперед провести інвентаризацію в установленому порядку, списати її результати, виконати відповідні записи із закриття рахунків бухгалтерського обліку, про що йтиметься під час вивчення курсу «Бухгалтерський (фінансовий) облік».

Тема 12

ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

12.1. Основні принципи організації бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік у нашій країні є складовою частиною народного господарського обліку. Він виконує важливі функції в плануванні, контролі і управлінні підприємствами, організаціями та установами. Тому система його показників і принципи організації повинні відповідати вимогам не тільки керівництва діяльністю того або іншого підприємства, а й управління всім народним господарством.

Звідси принципи організації бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві єдині, він ведеться за типовим Планом рахунків, на основі типової перинної документації і типових положень щодо обліку матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг.

Президент та Уряд України постійно приділяють велику увагу науково обґрунтованій і раціональній, з урахуванням вимог міжнародних стандартів, організації бухгалтерського обліку.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затвердженим 16 липня 1999 р. № 996-XIV, питанням організації та ведення бухгалтерського обліку приділяється посилена увага.

Розділ III цього Закону «Організація та ведення бухгалтерського обліку» присвячений питанням: організації бухгалтерського обліку на підприємстві, первинним обліковим документам і регістрам бухгалтерського обліку та інвентаризації господарських активів і зобов'язань.

Згідно з положенням ст. 8 зазначеного Закону «Організація бухгалтерського обліку на підприємстві» бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповно-

важеного органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

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

- введення до штату підприємства посади головного бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

- користування послугами фахівця з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких має оприлюднюватися.

Підприємство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;

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

- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

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

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

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних ви-

мог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства (далі — бухгалтер):

- ▶ забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

- ▶ організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- ▶ бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

- ▶ забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яку утворюють відповідно до законодавства.

Бухгалтерський облік на підприємстві, в організації чи установі може здійснюватися:

- ▶ бухгалтерською службою (відділом), що є самостійним структурним підрозділом підприємства та очолюється головним бухгалтером або централізованою бухгалтерією;

- ▶ спеціалізованою організацією або відповідним фахівцем на довірливих засадах, якщо підприємство чи установа не має бухгалтерської служби.

На невеликих підприємствах їх власники або керівники (виконавчі директори) можуть самі вести бухгалтерський облік.

Від того, як організовано бухгалтерський облік на підприємстві, як він виконує свої контрольні функції, значною мірою залежить рівень економічної роботи. Чим раціональніше організовано облік у господарстві, тим менше він потребує витрат праці облікових працівників, тим більше залишається в них часу для економічної роботи, контролю й аналізу господарсько-фінансової діяльності.

Бухгалтерія як складова частина управлінського апарату тісно пов'язана з усіма виробничими підрозділами, відділами і службами підприємства. Вона одержує від них необхідну для обліку й контролю документацію і забезпечує їх економічною інформацією про результати роботи. Ці взаємини визначають організацію бухгалтерського обліку, яка може бути і *централізованою* і *децентралізованою*.

12.2. Централізований і децентралізований бухгалтерський облік. Планування організації бухгалтерського обліку на підприємстві

Застосування централізованої або децентралізованої системи бухгалтерського обліку залежить від конкретних умов роботи окремих підрозділів підприємств, ступеня їх оперативної самостійності й організаційно-територіальної відокремленості.

Децентралізація обліку полягає у виділенні оперативно відокремлених підрозділів підприємств на самостійний облік. Обліковий апарат цих підрозділів здійснює не тільки складання й оформлення первинних і деяких зведених документів, а й опрацювання їх, веде синтетичний і аналітичний облік господарських операцій, складає окремий бухгалтерський баланс та інші форми звітності, що характеризують господарську діяльність підприємства.

При цьому баланс і звітні форми здають до головної бухгалтерії підприємства. Функції головної бухгалтерії при децентралізованому обліку обмежуються перевіркою і зведенням облікових даних цих підрозділів підприємства.

Децентралізований облік має єдину перевагу — дає змогу наблизити працівників обліку до місця здійснення господарських операцій. Це посилює контроль за документальним оформленням господарських операцій і полегшує використання облікових даних в оперативній роботі.

Проте за децентралізованого обліку апарат бухгалтерії більш громіздкий, ускладнюється раціональний поділ праці, зростають витрати на утримання облікового апарату. Крім того, за такої організації обліку послаблюється поточний контроль головної бухгалтерії за обліковою роботою на місцях, оскільки первинні документи в бухгалтерію не передають, а звітність подається не частіше ніж один раз на місяць.

Проте, децентралізація обліку за певних умов необхідна. Такими умовами є: значний обсяг і різноманітний характер господарських операцій підрозділів підприємства, територіальна віддаленість, відокремленість фінансування діяльності цих підрозділів. Як правило, на самостійному обліку перебувають такі підрозділи як відділ капітального будівництва, житлово-комунального господарства та ін.

На практиці інколи застосовують систему *неповної децентралізації обліку*. Сутність її полягає в тому, що в окремих підрозділах підприємства, крім складання документів, здійснюють аналітичний облік, підсумкові дані якого періодично звіряють з даними синтетичного обліку головної бухгалтерії. В кожному підпри-

емстві питання централізації обліку має вирішуватися в поєднанні з раціональним ступенем його децентралізації.

При централізованому обліку в апараті головної бухгалтерії підприємства зосереджується ведення всього синтетичного й аналітичного обліку. В окремих виробничих підрозділах підприємств (цехах, відділках, бригадах, фермах тощо) оформляють тільки первинну документацію (облікові листи, наряди, накладні та ін.).

Первинні документи здають у головну бухгалтерію щоденно або в інші встановлені строки без попереднього опрацювання чи з незначним опрацюванням.

На підставі даних централізованого обліку складають баланс та інші звітні форми по підприємству загалом. Отже, в головній бухгалтерії збирається вся маса документів і здійснюється робота, пов'язана із синтетичним і аналітичним обліком господарських операцій. Це дає змогу краще організувати керівництво і контроль з боку головного бухгалтера, раціональніше розподілити роботу між працівниками бухгалтерії відповідно до їхньої кваліфікації, ефективніше використовувати обчислювальну техніку, створити умови для підвищення продуктивності праці працівників обліку, спростити облік і сприяти економії засобів для ведення бухгалтерського обліку за рахунок використання невеликої кількості висококваліфікованих бухгалтерів і зменшення загальної чисельності працівників обліку.

Зауважимо, що централізація обліку в рамках окремих підприємств не вирішує всіх проблем, поставлених перед бухгалтерським обліком. Тому однією з важливих форм централізації обліку в нашій країні є створення централізованих бухгалтерій — як найдосконалішої форми організації бухгалтерського обліку.

Особливістю централізованих бухгалтерій є те, що вони зосереджують облік не одного, а групи споріднених підприємств, організацій, установ (невеликих виробничих підприємств, організацій сфери обслуговування, культури, охорони здоров'я, комунального господарства та ін.), що входять до складу відповідних вищих органів за підпорядкуванням (міністерств, управлінь, об'єднань тощо), зберігаючи при цьому оперативну і господарську самостійність кожної одиниці. Замість окремих бухгалтерій в цих підприємствах і установах створюють обліково-контрольні групи, підпорядковані централізованій бухгалтерії, які здійснюють первинну обробку і групування документів, контролюють законність здійснених операцій, дотримання кошторису та ін.

У встановлені строки обліково-контрольні групи передають згруповані документи централізованій бухгалтерії, яка опрацьо-

вуге і узагалъное їх відповідно до прийнятої методології в синте-тичні й аналітичні рахунки за кожним підприємством, організацією або установою, складає потрібну звітність, здійснюючи при цьому свої контрольні й методологічні функції. Узагалънену інформацію централізовані бухгалтерії передають підпорядкованим підприємствам і установам. Після відповідної перевірки обліково-контрольними групами її використовують для контролю й оперативного керівництва діяльністю господарств. Діяльність централізованих бухгалтерій регламентується законодавчими актами уряду України та інших установ за його дорученням.

Однією з важливих умов раціональної організації бухгалтерського обліку є розробка плану організації обліку, який визначає зміст, послідовність і строки виконання всіх облікових робіт на підприємстві, порядок одержання інформації і технічне оформлення облікових даних. Такий план забезпечує дотримання принципів наукової організації в роботі бухгалтерського апарату.

Складовими частинами плану організації бухгалтерського обліку є: плани звітності, документації і документообігу, технічного оформлення обліку, автоматизації його обробітку.

План звітності передбачає перелік форм встановленої звітності і строки її подання. При цьому планується як зовнішня звітність, що подається вищим за підпорядкуванням органам, так і внутрішня, яка потрібна для оперативного керівництва підприємством.

Зміст звітності і поточних оперативних даних, їх обсяг і строки подання є вихідною базою при плануванні всієї облікової роботи і значною мірою визначають побудову системи поточного бухгалтерського обліку.

Складання звітних форм і оперативних даних закріплюють в плані звітності за конкретними особами. Це забезпечує особисту відповідальність за якісне і своєчасне складання звітності.

План документації і документообігу складають на основі типових форм документів, встановлених для підприємств певної галузі, та інструкції щодо їх складання. Основне завдання плану полягає у визначенні порядку документального оформлення господарських операцій найзручнішими для підприємства первинними і зведеними документами, а також послідовності проходження документів всіх стадій оперативного й облікового їх опрацювання. План документації оформляється у вигляді переліку форм документів з коротким описом або альбому форм документів.

План документообігу, який складає головний бухгалтер, передбачає певний порядок роботи не тільки облікового апарату, а й інших служб підприємства, які займаються оформленням господарських операцій документами. Додержання встановленого

плану документообігу забезпечує своєчасність облікових записів, їх повноту і правильність, що зумовлює високу якість облікових показників.

Порушення плану документообігу і затримання документів на якомусь етапі їх проходження призводять до відставання реєстрації господарських операцій в бухгалтерському обліку і послаблення контролю за їх виконанням.

Тому, згідно з чинним положенням про права і обов'язки головних бухгалтерів передбачено, що всі розпорядження головного бухгалтера щодо документації господарських операцій, документообігу є обов'язковими для всіх працівників підприємства. За невиконання або порушення цих вказівок винних осіб притягають до відповідальності.

План рахунків та їх кореспонденції розробляють централізовано міністерства або відомства на підставі єдиного Плану рахунків, який є обов'язковим для всіх підприємств певної галузі. Одночасно розробляють також інструкцію до Плану рахунків, яка містить характеристику кожного рахунку, а також їх типovu кореспонденцію.

У розвиток синтетичних рахунків і субрахунків, наведених у плані, бухгалтерія підприємства розробляє порядок ведення кожного рахунка в аналітичному розрізі стосовно конкретних умов роботи підприємства.

План інвентаризації передбачає строки й порядок перевірки в натурі коштів, матеріальних цінностей підприємства і перевірки розрахунків з дебіторами й кредиторами. В ньому планують повну й часткову інвентаризацію, орієнтовні строки і порядок проведення раптових інвентаризацій. При цьому строки раптових інвентаризацій не повинні бути наперед відомі матеріально відповідальним особам. План інвентаризації слід складати так, щоб інвентаризація в одній ділянці господарства не спричинила порушення нормальної роботи інших його ділянок.

Слід відзначити, що на підприємствах також повинні розробляти «План технічного оформлення», «План автоматизації» обліку та інші залежно від умов.

12.3. Бухгалтерський апарат, його структура, функції та організація праці

Вся робота, пов'язана з веденням бухгалтерського обліку на підприємствах, в організаціях та установах, здійснюється бухгалтерським апаратом. На нього покладено функції здійснення точного бухгалтерського обліку, складання звітності, забезпечення контролю за дотриманням фінансової і кошторисної дисципліни. Тому бухгалтерський апарат виділено в самостійний структур-

ний підрозділ, він не може входити до складу будь-якої іншої служби підприємства.

Очолює бухгалтерський апарат головний бухгалтер, який несе безпосередню відповідальність за правильну організацію обліку, достовірність звітних показників та ін., а на підприємствах і в установах, де посада головного бухгалтера не передбачена, його функції виконує старший бухгалтер. Однією з умов раціональної організації обліку на підприємствах є правильна розстановка працівників обліку на окремих ділянках, чіткий розподіл обов'язків між ними.

План виконання облікових робіт складають у вигляді графіків. Плануючи процес обліку за графіком, треба чітко визначити обсяг і трудомісткість окремих видів облікової роботи, послідовність і строки її виконання. Обсяг цих робіт встановлюють складанням переліку всіх облікових операцій, які слід виконати за місяць.

Всі оперативні працівники, що займаються складанням документів, подають належну документацію у строки, передбачені графіком. Залежно від змісту й обсягу запланованих робіт розрізняють індивідуальні, структурні і зведені графіки.

Індивідуальний графік — це календарний план роботи окремого облікового працівника.

Структурний графік передбачає зміст і строки виконання певних облікових і звітних робіт кожним структурним підрозділом облікового апарату (матеріальним відділом, відділами праці і заробітної плати, виробничим та ін.). Відповідальність за виконання цього графіка несе керівник (старший бухгалтер) структурного підрозділу.

Зведений графік відображує всю основну роботу із складання звітності, узагальнюючи структурні графіки. За виконання зведеного графіка відповідає головний бухгалтер підприємства.

Розроблені графіки підписує головний бухгалтер і затверджує керівник підприємства.

Успішне виконання завдань, поставлених перед бухгалтерським обліком, значною мірою залежить від правильної розстановки кадрів на окремих ділянках процесу обліку, встановлення такої структури бухгалтерії, яка б якнайбільше відповідала конкретним умовам роботи підприємства.

Чисельність апарату обліку і його структура значною мірою залежить від обсягу облікових і контрольних робіт.

Найбільш поширена така структура апарату бухгалтерії, коли в її складі виділяють групи (сектори, підрозділи): обліку матеріальних цінностей; праці і заробітної плати; витрат на виробництво готової продукції та її реалізації; фінансово-розрахунковий

та інші. Роботу кожної групи (сектора, відділу) очолює старший бухгалтер.

Головний бухгалтер здійснює загальне керівництво роботою всього бухгалтерського апарату і, як правило, безпосередньо керує роботою фінансово-розрахункової і зведено-балансової групи.

12.4. Права, обов'язки та відповідальність головних бухгалтерів

Права, обов'язки і відповідальність головних бухгалтерів встановлені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст. 8 «Організація бухгалтерського обліку на підприємстві») та іншими законодавчими актами.

|| *Зазначимо, що головний бухгалтер є організатором бухгалтерського обліку і державним контролером на підприємстві.*

Згідно з Законом відповідальність за організацію бухгалтерського обліку несе керівник підприємства, який зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами та службами, працівниками підприємства вимог головного бухгалтера щодо порядку оформлення та подання для обліку документів і відомостей.

Згідно з чинним положенням головний бухгалтер:

▶ призначається або звільнюється з посади керівником і безпосередньо йому підпорядковується;

▶ керується нормативними актами, затвердженими в установленому порядку, несе відповідальність за дотримання єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку;

▶ забезпечує контроль і відображення на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, надання оперативної інформації, складання і подання в установлені терміни бухгалтерської звітності з метою виявлення і мобілізації внутрішньогосподарських резервів, здійснює (разом з іншими підрозділами) економічний аналіз діяльності підприємства;

▶ підписує разом з керівником підприємства документи, які є підставою для приймання і видачі товарно-матеріальних цінностей, коштів, а також розрахунків, кредитні та фінансові зобов'язання, візує господарські договори. Вказані документи без підпису головного бухгалтера вважаються недійсними і до виконання не приймаються.

Головний бухгалтер забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у структурних підрозділах, представництвах та інших підрозділах.

Головному бухгалтеру забороняється приймати до виконання документи на операції, що суперечать вимогам законодавчих та інших нормативних актів, порушують договірну і фінансову дисципліну, завдають шкоди державі і власникам. Про такі документи головний бухгалтер письмово повідомляє керівника підприємства і приймає їх до виконання і обліку тільки за письмовим його розпорядженням. При цьому керівник повністю несе відповідальність за проведення цих операцій.

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

У разі звільнення головного бухгалтера проводиться передача справ призначеному головному бухгалтеру, під час якої перевіряється стан бухгалтерського обліку та достовірність звітних даних, складається відповідний акт, що затверджується керівником підприємства.

Тема 13

ЕТАПИ ТА ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Історія кожної науки вивчається для забезпечення спадкоємості в її розвитку, визначення закономірностей цього розвитку.

Історія господарського обліку налічує понад 6000 років. Його поява пов'язана з господарською діяльністю. Господарю треба було знати: скільки і якого майна є фактично, яка заборгованість господаря і йому, яка ефективність господарювання та інше. Щоб все це знати, потрібна була писемність та арифметика. Не випадково деякі дослідники вважають, що потреба в господарському обліку дала поштовх до розвитку писемності та математики.

Однак практика деякий час стверджувала, що систему обліку складають матеріальні носії інформації (даних). Це були папіруси (Стародавній Єгипет), глиняні таблиці і черепки (Ассирія та Вавилон), воскові таблички (Стародавній Рим). Слід зазначити, що характер і особливості матеріальних носіїв інформації мали вплив на зміст і структуру облікових реєстрів і на організацію записів в них. Використання папірусу спричинило виникнення обліку «на вільних листках» глиняних таблиць і черепків — «карт», воскових таблиць — «книжок».

Незалежно від матеріальних носіїв в обліку склалася система поточної реєстрації інформації. Ця система носила характер бухгалтерського натуралізму. Він з'явився в той час, коли у людей виникла потреба обов'язково записати дії, що мали місце в господарстві. Спочатку виникла потреба переписати все майно, що дало підстави для появи інвентаризації. Першою спробою тих, хто складав такі описи, було бажання зробити перелік всіх предметів, які знаходилися в господарстві. Перші інвентаризатори (облікові працівники і юристи) помітили, що речі, які належать до інвентарю, мають індивідуальні ознаки (їх легко описати і зафіксувати) та родові (їх можна описати і зафіксувати єдиною масою, згрупувати за єдиними родовими ознаками). Групування і узагальнення тих чи інших облікових об'єктів, абстрагування індивідуальних ознак привело до створення умовних одиниць вимірювання. Так, у стародавньому Вавилоні з'явилися «умовна цег-

ла» і «людино-день». Використання умовних облікових одиниць стало новим кроком у напрямі відмови від суто натуралістичної облікової концепції.

З появою родових ознак було винайдено рахунки бухгалтерського обліку. Використання рахунків для реєстрації змін у господарських засобах і відображення розрахунків з фізичними і юридичними особами привело до створення (виникнення) так званої простої бухгалтерії. Це була система суцільного і систематичного спостереження за станом господарських процесів. Важливу роль у ній відігравали рахунки бухгалтерського обліку як засіб цілеспрямованого спостереження за господарською діяльністю. Проста бухгалтерія сприяла створенню єдиної системи обліку, що давало змогу контролювати наявність та рух матеріальних і грошових засобів господарства та його розрахунки. Але в цій, на перший погляд досконалій системі, були свої негативні явища: відображення не було абсолютно ідеальним (дзеркальним). З самого початку мали місце умовності і припущення, облік мав реєстраційний характер, не розкривав юридичної і економічної сутності актів господарської діяльності, були відсутні засоби обліку для визначення цілей господарства: розмір прибутку, підсумки, які б автоматично давали змогу контролювати відображені в обліку суми.

Науковий пошук та розвиток суспільних відносин забезпечили перехід від облікового натуралізму до облікового реалізму. Важливим напрямом цього переходу було виникнення подвійної бухгалтерії. Вперше практичні книги обліку з подвійним записом з'явилися в Італії наприкінці XIII ст., тому впродовж багатьох років термін «італійська» означав «подвійна бухгалтерія».

Головним напрямом подвійної бухгалтерії були рахунки власних засобів. Внаслідок їх запровадження до системи рахунків подвійна бухгалтерія створювала перехід від відкритої системи, яка довільно заповнювалася новими рахунками, до обмеженої (замкненої). З цього часу всі факти господарської діяльності (господарські операції) відображують за допомогою подвійного запису.

Подвійна бухгалтерія, яка ґрунтується на обліковому реалізмі, не лише відображала господарський процес, а й цілеспрямовано його реконструювала. Як наслідок цієї реконструкції були запропоновані (з'явилась конструкція), як дещо пізніше відзначить Ф. В. Єзерський, рахунки, що відображують засоби, які не можна побачити в натуральному вигляді, їх неможливо виміряти, зважити, підрахувати, оскільки вони умовні і визначаються лише бухгалтерським способом. Це дало змогу встановити спостереження за такими величинами, як капітал і прибуток.

Виняткове значення мало введення єдиного грошового вимірника, що сприяло створенню єдиної системи обліку. Грошовий

вимірник застосовували при розповсюдженні простої бухгалтерії (в докапіталістичних формаціях), а з розвитком суспільних формацій (капіталістичне суспільство) його роль значно зростала. На стадії капіталістичних суспільних відносин, в зв'язку з розширенням товарного обігу, подвійний запис, як і грошовий вимірник, став невід'ємною частиною бухгалтерського обліку. Подвійний запис (подвійне відображення господарських операцій) перетворив весь бухгалтерський облік в чітку (струнку) систему, яка забезпечила контроль за збереженням цінностей та сприяла вдосконаленню процесів виробництва та управління господарською діяльністю.

Значного поштовху в розвитку теорія та бухгалтерський облік зазнали з розповсюдженням капіталізму та книгодрукування. Наприкінці XV ст. в Італії розвиток капіталізму створив умови до широкого практичного застосування подвійної бухгалтерії (подвійного відображення господарських операцій).

Вперше подвійну бухгалтерію описали *Бенедетто Котрульї* (1458) — купець-гуманіст з Дубровника і *Лука Пачолі* (1494) — відомий вчений математик. Зазначимо, що Б. Катрульї дійшов висновку і стверджував, що бухгалтерський облік є засобом управління окремим підприємством. З теоретиків цього напрямку значний вплив на подальший розвиток науки мали *Жак Саварі* (1622 – 1690) і *Даніель Дефо* (1660 – 1731) — автор всесвітньо відомого роману «Робінзон Крузо». З нашого погляду, ствердження, що предметом бухгалтерського обліку є господарська діяльність окремого підприємства, не вірно, оскільки ця наука описує загальну методологію бухгалтерського обліку не лише в межах окремого підприємства, а і в об'єднаннях, галузях і загалом у державі.

На відміну від Б. Котрульї Лука Пачолі визначив другий напрям і розглядав бухгалтерський облік як універсальну методологічну науку. Серед представників цього напрямку слід назвати *Джерачимо Кардано* (1539) — математика, лікаря і астролога, який вважав, що методологія бухгалтерського обліку перебуває на стику математики і чорної магії; *Вольфганг Швайкера* (1549) — німецького автора, який вперше чітко визначив подвійний запис як метод бухгалтерського обліку; *Сімона Стевіна* (1607) — голландського математика, який визначив бухгалтерський облік як науку; *Джузеппе Форні* (1790) — італійського автора, який дав алгебраїчний опис основної бухгалтерської процедури.

Вивчення природи бухгалтерського обліку, його змісту привело до необхідності наукового обґрунтування методології бухгалтерського обліку. Слід мати на увазі, що Б. Котрульї і Л. Пачолі не створили науки про бухгалтерський облік. Вона виникла значно пізніше. Автори науки про бухгалтерський облік виходили від суб'єктів господарства або від об'єкта (предмета). У першому ви-

падку бухгалтерський облік тлумачили з юридичного, в другому — з економічного напрямку (змісту).

Юридичний напрям. Першим автором, який дав юридичне трактування обліку, був *Едмонд Деграєж* (1797). Він ввів визначення господарської операції стверджуючи, що в кожній операції беруть участь мінімум дві особи. Всі рахунки він трактував як особисті, рахунки розрахунків і ввів відоме правило кореспонденції: той, хто отримує — дебетується, хто видає — кредитується.

Найбільш повно принципи юридичного напрямку визначив відомий вчений *Франческо Вілла* (1864 р.), який перейшов від персоналізації рахунків до їх персоналізації, тобто замість ототожнювання рахунка з особою він ввів рахунки для осіб і, отже, інтерпретував всі рахунки як відриті агентам-зберігачам; предметом обліку у нього виступав договір.

Г.Фор — французький автор юридичного напрямку був прихильником персоналізації рахунків, тобто відкривати рахунки на суворо відповідних відповідальних осіб, не на касу, а на касира; не на готову продукцію, а на комірника, який відповідає за цю продукцію і т. д. Він вважав, що кожен рахунок — це «пункт спостереження», з якого адміністрація веде спостереження за відповідними підзвітними особами, що беруть участь у господарському процесі.

Економічний напрям. Майже одночасно з юридичним трактуванням обліку виникло і його економічне тлумачення (економічна концепція). У 1790 р. Джузеппе Форні стверджував, що предметом бухгалтерського обліку є не фізичні і юридичні особи, суб'єкти прав і обов'язків, а предмети, речі, цінності, які в сукупності складають майно господарства. Всі цінності вимірюються в грошовій оцінці, а це перетворює їх в порівняльне і якісно однорідне майно.

Людвіко Джузеппе Кріпа (1838) вже більш чітко трактував бухгалтерський облік як економічну науку, мета якої — з'ясування і дослідження результатів діяльності господарства, де об'єктами господарської діяльності виступають різні матеріальні цінності. Всі рахунки — матеріально-речові і не існує особистих рахунків. Якщо, наприклад, рахунок постачальників має дебетове сальдо, то це означає, що кошти, які належать постачальникові, тимчасово знаходяться в розпорядженні покупця. На думку автора, всі рахунки відкриваються не для окремих осіб, а навпаки, незалежно від осіб за видами майна: товари, каса та ін. Подвійний запис розглядався автором як наслідок змін в складі цінностей: дебет вказує на їх збільшення, кредит — зменшення. Вчення Л. Д. Кріпа мало значний вплив на праці *Е. Пізані* (1875) і *Ф. Гюглі* (1887).

Е. Пізані створив вчення, яке він назвав статмографією. За основу предмета бухгалтерського обліку він поклав вже не цінності, а господарські дії, підсумок яких і складає (становить) саме господарство. У Е. Пізані натуралістична концепція отримала найбільш повне втілення, йому належить ствердження мети бухгалтерського обліку, яка полягає лише в тому, щоб дати істинну картину діяльності господарства. За часів Е. Пізані відбувається розрив між теоретичною концепцією бухгалтерського обліку, яка орієнтує на відображення фактів господарської діяльності, і практикою, для якої з кожним етапом її розвитку таке завдання ставало все більш непосильним. Економічному напрямку в бухгалтерському обліку дав поштовх для подальшого розвитку голова венеціанської школи **Фабіо Беста** (1891), який вперше визначив бухгалтерський облік як науку з господарського контролю. Цей контроль, за твердженням автора, передбачає дії, пов'язані з керівництвом, управлінням та перевіркою роботи господарства і його підрозділів. Методом графічного відображення бухгалтерський облік фіксує всі дії, які виконуються в господарстві. Ототожнюючи бухгалтерський облік з господарським контролем, Ф. Беста розмежував попередній, поточний та подальший контроль. Традиційну комерційну бухгалтерію, що ґрунтується на записах, він трактував лише як частковий випадок подальшого контролю. Проте наука про бухгалтерський облік повинна опрацювати методи не лише подальшого, а передусім попереднього і поточного контролю діяльності агентів підприємства.

Ф. Беста вважав, що головним і вирішальним повинен бути метод, який в подальшому отримає назву методу конкуренції, його сутність полягає в тому, що бухгалтер забезпечує взаємний контроль дії агентів, наприклад, гроші, які надійшли в касу магазину, повинні дорівнювати підсумкам касового лічильника і чеків у продавця. Ф. Беста звертав увагу на те, що бухгалтер обліковує не господарські дії і не майно, а їх грошову оцінку, яка визначається економічними цілями. В термінологію він ввів термін «фонд» на томість «капіталу».

Прихильниками економічного напрямку в Італії були **Дж. Джермані**, **В. Альфієрі**, **П. де Гібіс** і **П. Альвізе**, у Франції — **Ж. П. Дюмарше** та ін.

У Росії економічний напрям бере початок у працях **К. І. Арнольда** (1809) та **І. Ахматова** (1809). Послідовником цього напрямку був **Ф. В. Єзерський** (1870), який прагнув, щоб бухгалтерський облік найбільш вичерпно відображав результати господарської діяльності, при цьому фінансові результати повинні визначатися не один раз за місяць чи рік, а відображатися в облікових регістрах постійно (на який завгодно відрізок часу).

Видатним представником економічного напрямку був російський бухгалтер *Л. І. Гомберг* (1912). Науку з бухгалтерського обліку він назвав економіологією. Зазначимо, що представники політичної економії також давали відповідну оцінку значенню бухгалтерського обліку в економічній науці.

Головна увага економістів держав світу була спрямована на питання, чи є з погляду бухгалтерського обліку капітал активом, чи пасивом. Тракткування капіталу як бухгалтерського активу та усвідомлення його недостатності привело до інтерпретації його як бухгалтерського пасиву.

У сучасній зарубіжній науці з бухгалтерського обліку розрізняють теорію в широкому та вузькому розумінні. Зарубіжні вчені, поряд з названими підходами, виділяють три напрями бухгалтерського обліку: адміністративний, математичний і абсолютний (числа теорія).

Адміністративний напрям розглядає бухгалтерський облік як наукову організацію праці і, трактуючи його управлінську функцію, зводить за суттю до економічного напрямку, об'єднаного з адміністративним правом. Це, насамперед, зумовлюється тими цілями, якими представники цього напрямку наділяють бухгалтерський облік. Це поточна реєстрація наявних засобів і їх рух; калькуляція; визначення фінансових результатів господарської діяльності; контроль за діяльністю підзвітних осіб; своєчасне застереження недоліків і виявлення невикористаних резервів. Адміністративний напрям може розглядатися як відповідний синтез юридичного та економічного напрямів. Серйозною помилкою адміністративної школи є прагматичний підхід (суто практичний) до проблем бухгалтерського обліку та ігнорування тих відповідних досягнень, які мали місце в юридичному та економічному напрямках. Відмова від використання юридичних і економічних категорій в аналізі бухгалтерських конструкцій серйозно збіднила адміністративний напрям, при цьому представники не можуть обійтися без використання деяких економічних категорій та положень адміністративного права.

Автори **математичного напрямку** намагаються розглядати теорію обліку як суто методологічний напрям, який має лише математичний каркас. Особливо це характерно для робіт *Метгча*, який зводить всю теорію бухгалтерського обліку до системи аксіом та теорем. При цьому, ігноруючи змістовний аспект обліку, він перетворює його в набір абстрактних конструкцій.

Ті самі недоліки характерні і для представників *чистої теорії обліку*. Вони трактують бухгалтерський облік як суто методологічну конструкцію, зводячи її до логічних категорій або до відповідного набору групувальних ознак. Наприклад, *Хольц* стверджував, що бухгалтерія може бути проста (одинарна), подвійна та

різномірною. Подвійна бухгалтерія виникає у зв'язку з особливостями господарства, розвиток якого може привести до заміни подвійного запису потрійним і т. д. Не запропонувавши нічого принципово нового, «чиста» бухгалтерія допускає серйозну помилку, стверджуючи, що можлива потрійна і взагалі n -мірні записи. Обліковувані об'єкти можуть або лише збільшуватися, або лише зменшуватися, отож може бути лише два стани для відображення цих змін. Все це дає підстави стверджувати, що можлива лише подвійна бухгалтерія і неможлива потрійна та інші бухгалтерії.

Теорія подвійного запису (подвійного відображення господарських операцій). Походження (зміст) подвійного запису порізненому з'ясовують декілька шкіл. Залежно від того, що домінувало в з'ясуванні подвійного запису, створилось і кілька напрямів у теорії бухгалтерського обліку.

Представники напрямку, які розглядають науку про бухгалтерський облік як предметну, що має специфічний зміст, поділялися на дві групи: юридичну і економічну. Представники методологічного напрямку розглядають всю теорію обліку насамперед як метод, не звертаючи уваги на зміст. Вони вважали, що господарська діяльність — це як гра в шахи, а в цій грі головне співвідношення фігур, а не те, з якого матеріалу ці фігури виготовлені. Зіткнення шкіл і різних напрямів і визначили умови становлення теорії обліку. Основний погляд представників юридичної школи зводиться до того, що предметом бухгалтерського обліку є не цінності (речі, засоби, гроші та ін.), а права і обов'язки тих осіб, які несуть відповідальність за ці цінності. При цьому відсутні рахунки, за які б не відповідала фізична чи юридична особа. Такий підхід вірно з'ясовує лише юридичні відносини в господарстві, але при цьому не розкривається сутність господарських процесів, тобто економічні явища.

Представники економічного напрямку об'єкти обліку спочатку визначали як групи цінностей. Потім вони дійшли висновку, що важливі не ці цінності самі по собі, а їх рух у формі обміну одних цінностей на інші. При цьому обмін має бути еквівалентним і подвійний запис виступає, таким чином, як результат (наслідок) обміну.

Методологічний напрям з'ясовує природу подвійного запису на підставі характеру рахунків. У зв'язку з цим мають місце теорії одного, двох, трьох і чотирьох рядів рахунків. У теорії одного ряду рахунків розглядаються всі рахунки як однорідні; двох — розподіляють рахунки на активні і пасивні, принципово порізненому з'ясовуючи характер записів на них. Теорія трьох, чотирьох і n рядів рахунків не має об'єктивного змісту, оскільки в них питання, пов'язані з класифікацією рахунків за економічними ознаками, змішані з суто логічними формальними аспектами, а тому

можливі лише теорії одного або двох рядів. І, врешті-решт, позитивним є те, що частина бухгалтерів розглядала бухгалтерський облік або як організм, або як механізм. У зв'язку з цим всі теорії поділяють на статичні, які з'ясовують облік як реєстрацію змін у складі цінностей і їх джерел, і динамічні, які характеризуються рухом цінностей і їх джерел. На практиці це означало, що в першому випадку спочатку має місце сальдо рахунка, а потім оборот, а в другому — сальдо впливає з обороту, тобто в першому випадку треба вивчати спочатку баланс, а потім рахунки, в другому — спочатку рахунки, потім баланс.

Накопичений досвід у державах світової співдружності з організації бухгалтерського обліку має безумовний інтерес і для фахівців нашої держави, яка входить до держав світової співдружності з ринковим механізмом господарювання. Вагомий внесок у розвиток теорії і практики бухгалтерського обліку внесли учені і практики нашої держави та Росії.

Бухгалтерський облік виник у Київській Русі у зв'язку з розвитком державного і монастирського господарства, а також з розповсюдженням торгових і кредитних операцій. Державне і монастирське господарство передбачало використання інвентарю, який був основою всього обліку. Суворий опис майна розглядався як єдино можлива система обліку, тобто в теоретичному відношенні домінуючою вважалась натуралістична концепція обліку. Водночас ця концепція, цей педантизм в записях не гарантували ні точності обліку, ні тим більше збереження цінностей. Водночас в обліку з'являється і контокорент (рахунки розрахунків), який має місце, передусім в торгівлі. З XVII ст. в Росії склалася розвинена і достатньо складна система сільськогосподарського обліку. Найхарактернішим у цьому обліку було те, що він поширювався не лише на землю, тварин, посіви, зерно, інвентар, а й на людей-кріпаків. В цей час створилася спеціальна концепція, яка відтворювала ідею «кріпосного обліку».

Виникнення бухгалтерського обліку в нашій державі тісно пов'язано з початком розвитку її економіки.

Зародження обліку і звітності в Росії відноситься до середини XVII ст., коли було запроваджено спеціальне міністерство «Обчислювальних справ». Це міністерство займалося обліком державних доходів і витрат, а також ревізією державних установ. Облік вівся і на промислових підприємствах.

Розвитку бухгалтерського обліку велике значення надавав Петро I, який вважав за доцільне вести облік і на державних заводах.

Важливим законодавчим актом, який мав вказівки про необхідність ведення облікових записів, був Військовий Статут, виданий Петром I у березні 1716 р. Цей документ можна вважати пе-

ршим російським Обліковим статутом, оскільки в ньому був спеціальний розділ «Про купецькі книги і грамоти».

Пізніше (в 1722 р.) був виданий «Регламент Адміралтейству і Флоту», який являв собою подальший розвиток Військового Статуту з питань обліку і звітності. До відома, першим російським бухгалтером був *Тімерман*. Наказом Комерційної Колегії від 11 вересня 1732 р. він був призначений Головним бухгалтером Санкт-Петербурзької митниці.

Облікова реформа, яку провів Петро I у 1722 р., передбачала відмову від наказного обліку, поклала початок переходу до західноєвропейських форм обліку. Новим порядком обліку створювалися умови періодично визначати з достатньою точністю наявність засобів у господарстві на певний час; в практику облікової роботи було введено баланс, який до цього часу був невідомий в Росії.

Отже, в першій половині XVIII ст. облік в Росії став упорядковуватися. Його регламентація розпочиналася насамперед в державних установах: було введено метод подвійного запису і складання балансів.

У «Наказі губернаторам і воеводам» 1728 р. керівники господарств зобов'язувалися старанно відноситися до ведення облікових книг: «Книги надходжень і видатків мати в чистоті, без виправлень, а особливо приходу і видатку, крім даних книг в окремих зошитах і на окремих паперах не записувати ...»

За часів Катерини II у зв'язку з проведенням губернської реформи було організовано палати, на які покладали облік державних доходів. При палатах було створено облікові експедиції, які займалися обліком і складанням звітності. Внаслідок губернської реформи облік ускладнювався, але разом з тим і удосконалювався.

Нові форми обліку, які були запозичені із західноєвропейських держав, відрізнялись від традиційного в допетровські часи наказного обліку. Ці зміни зводились передусім до того, що поліпшилось групування даних хронологічного і систематичного обліку під час відображення на рахунках однорідних об'єктів, описів інвентарю та складанні балансу. Упорядкувалися групування облікових даних методом ведення спеціальних книг для хронологічних і систематичних записів (меморіалу, журналу і головної книги). Цьому сприяло також збільшення кількості допоміжних книг (стали використовувати касові книги, книги витрат та ін.). Були спроби ввести і аналітичний облік. Використання юридичних і економічних категорій в аналізі бухгалтерських конструкцій серйозно збіднило адміністративний напрям, при цьому його представники на ділі не можуть обійтися без викорис-

тання деяких економічних категорій та положень адміністративного права.

Важливим кроком вперед було те, що в обліку розпочали використовувати рахунки. Це дало змогу окремо відображати різні за економічним змістом об'єкти обліку. Які ж рахунки були в той час найбільш розповсюдженими? Застосовуючи формальну класифікацію рахунків для обліку засобів і розрахунків, рахунки поділяли на власні, управлінські і товариств. Поряд з цим виділялися групи результатних, операційних і розподільчих рахунків. Характерним для того часу були рахунки (в приватних господарствах) домових витрат та дарунки бідним. виправлення помилок, які мали місце на рахунках, проводилось методом зворотних записів.

Оборотні відомості в той час не складалися, оскільки в них не було потреби. Узагальнені дані потрібні були лише про стан витрат, для чого складали повний список дебіторів і кредиторів.

Наприкінці року проводилося підсумовування книг і складався баланс. Проте, оскільки облік був виключно внутрішньою справою господаря, даними балансу користувався лише він сам. Водночас законодавство вимагало, щоб облікові книги велися і могли бути підтвердженням на випадок потреби в судах. Основним недоліком балансу того часу, як і облікових книг, на підставі яких він складався, був формалізм і низький ступінь достовірності (точності).

XVIII ст. було періодом становлення бухгалтерського обліку в Росії. З того часу розпочинається історія розвитку російської облікової думки. Незалежно від того, що облік загалом серйозно поліпшувався, його поширення було все ж незначним. Навіть у торгівлі часом був відсутній облік. Впровадження торговельних книг проходило занадто повільно. До речі, ще на початку XIX ст. в деяких торговельних домах не застосовували торгові книги. Лише в 30-х роках XIX ст. закон зобов'язував купців першої гільдії вести такі книги.

Подальшому вдосконаленню обліку, головним чином грошових доходів і витрат, сприяли реформи 60-х років XIX ст., які супроводжувалися виданням облікових статутів, касових і бухгалтерських правил та інструкцій для державних палат і державних скарбниць. Проте матеріальний облік і звітність були не на належному рівні.

В середині 80-х років XIX ст. у зв'язку з реформою промислового оподаткування ведення книг було обов'язковим на всіх підприємствах з публічною звітністю. Важливе значення мали ті обставини, що у зв'язку з законом від 15 січня 1885 р. було поставлено питання про визначення чистого прибутку, який можливо було визначити на підставі даних бухгалтерських книг.

З появою в Росії приватних акціонерних банків і товариств взаємного кредиту (60-ті роки XIX ст.) облік і звітність за принципом подвійної бухгалтерії став обов'язковим. Але при цьому облік і звітність навмисне фальсифікувалися, про що свідчать банкрутства Харківського і Одеського земельних кредитів у 90-х роках. Навіть у великих банках звітні баланси, які надавалися загальним зборам акціонерів, не відображали справжнього стану справ.

У Державному банку Росії діяла своя система обліку і звітності. Державний банк і акціонерні приватні комерційні банки після 1905 р. розпочали розширювати кредитні операції, стали на шлях найбільш раціональної організації обліку серед своєї клієнттури. Відкриваючи кредит тому чи іншому торговельнику чи промисловцю, вони ставили вимогу — надавати свій баланс. В історії російських торговельних і промислових підприємств за 1905 – 1917 рр. були випадки, коли приватні підприємці, які не перетворили свої підприємства в акціонерні компанії, вимушені були організувати облік і звітність за подвійною бухгалтерією. Отже, приватні акціонерні банки і товариства взаємного кредиту були активними розповсюджувачами поліпшених прийомів обліку і звітності.

В Росії першою книгою з промислового обліку була праця **М. Ємельянова** «Практичні вправи в бухгалтерії в справах внутрішньої торгівлі і фабрикації» (ч. I. М., 1840). До середини XIX ст. в сільськогосподарському і промисловому обліку був розповсюджений подвійний запис, а натуралістична концепція була замінена на реалістичну. Отже, фабрично-заводський облік отримав свій розвиток під впливом формування торговельних і виробничих відносин за станом та їх розвитком на цей час.

У розвиток обліку значний внесок зробив **С. Ф. Іванов**. Його праця «Загальнозрозуміла подвійна бухгалтерія для керівництва особам, які займаються обліком і взагалі всім, які мають торгові і фабричні справи» (1872) була не лише першою, а зробила значний внесок у світову історію розвитку бухгалтерського обліку. Головним він вважав те, що облік має бути лише прямих витрат у складі собівартості. Ця ідея пізніше стала основою ряду систем калькуляцій. У Росії цю ідею розвивали **А. І. Гуляєв**, **В. І. Лихачов**, **С. С. Дозорцев**, **А. Тер-Каспар'яну**, **В. В. Горбунов**, **В. С. Плевинський**, **В. Глівенко** та ін.

Не менше значення мала також робота **Е. Е. Фельдгаузена** «Нормальна заводсько-фабрична звітність» (1888). Він першим запропонував наявність і рух цінностей обліковувати за раніше встановленими твердими нормативами, а відхилення, які обліковуються окремо, списувати на рахунок прибутків і збитків. В цьому чітко сформулувалася ідея, яка була покладена в основу «стандарт-кост». Ця ідея отримала подальший розвиток в працях:

К. С. Єгорова, Н. Шиляева, М. П. Васильєва-Яковлева, Н. Баранова, К. Щетиніна-Какуєва та ін. Проте на практиці переважали все ж примітивні прийоми обліку. Ця традиційна рутинна фабрично-заводська бухгалтерія була основана значною мірою на теорії і практиці обліку, яка склалась у Німеччині.

Наукові розробки в напрямі удосконалення обліку розпочинаються з початку XIX ст., але істинного розвитку вони набули наприкінці століття. Це було зумовлено діяльністю об'єднання російських бухгалтерів, яких очолював Ф. В. Єзерський, і великого кола бухгалтерів, які об'єдналися навколо журналу «Рахівництво» (1888 – 1904). Серед авторів цього журналу були *А. М. Вольф, С. М. Барац, Е. Г. Вальденберг, В. Д. Белов, Л. І. Гомберг* та ін. Дещо пізніше з'явилася група нових видатних теоретиків — *Є. Є. Сіверс, Н. С. Лунський, Р. Я. Вейцман* і *А. П. Рудановський*. Кожен з них зробив значний внесок у формування науки з бухгалтерського обліку.

З кінця XIV ст. завдяки працям Ф. Беста, І. Ф. Шерра, Е. Леоте, А. Гільбо і деяких інших, а також завдяки дослідженням видатних російських бухгалтерів, перш за все А. П. Рудановського, виникла суто теоретична наука — *рахівництвоведе́ння* (назва дана Є. Є. Сіверсом). Так, з практичного бухгалтерського обліку (рахівництва) з'явився науковий напрям — *рахівництвоведе́ння*.

Починаючи з 1888 р., швидкого розвитку набуває видання періодичної літератури з бухгалтерського обліку, з'являється ціла серія журналів, на сторінках яких друкувались останні досягнення практики, дослідження вітчизняних і зарубіжних авторів. Окремі статті в цих журналах і сьогодні в деяких аспектах не втратили наукового значення. Важливе значення мало те, що поряд з введенням та удосконаленням обліку, значної уваги приділялось також підготовці обліковців (тобто фахівців з бухгалтерського обліку).

В Росії перша спроба підготовки цих кадрів в особливих школах відноситься до початку XVIII ст. Петровський указ 1721 р. передбачав створення школи, де вивчали, як вести книги та арифметику. Одночасно вживались заходи для навчання купецьких дітей комерційним наукам за кордоном.

У 1772 р. у Москві відкрилось перше комерційне училище, яке було засноване на кошти промисловця П. А. Демидова, що в 1800 р. було переведено в Петербург. Це було перше комерційне училище не лише в Росії, а й в Європі (крім комерційної школи у Венеції). У Західній Європі до XVII ст. практично не було комерційних навчальних закладів.

У 1804 р. було засновано приватне комерційне училище Арнольда, яке пізніше було передано Товариству з вивчення комер-

ційних знань і в 1810 р. перейменоване в Московську практичну комерційну академію. З кінця першої половини XIX ст. розпочалося широке професійне комерційне навчання за рахунок приватних коштів.

Наприкінці XIX ст. створювались короткострокові курси комерційних знань, які були джерелом підготовки кваліфікованих працівників обліку для торгівлі, а також промисловості: курси обліковців Ф. Єзерського в Москві і Петербурзі (1874), перші в Росії жіночі комерційні курси П. О. Івашинцевої (1890), курси М. В. Победінського в Петербурзі (1897), які потім були перетворені на Вищі комерційні курси, а також курси Є. Є. Сіверса, А. І. Янсона та ін. Поряд з цим створювались спеціальні комерційні училища, які давали глибокі знання з бухгалтерського обліку і комерції: Одеське — в 1861 р., Петровське в Петербурзі — у 1880 р., Олександрійське в Москві — у 1885 р., Харківське — у 1893 р.

У 1896 р. було затверджено «Основні положення комерційної освіти», які сприяли організації вищої комерційної освіти в Росії. Виникли комерційні інститути: Московський (1906), Київський (1907), Петербурзький інститут вищих комерційних знань (1915), вищі комерційні курси в Харкові (1911), а в Петербурзькому політехнічному інституті вже з 1902 р. розпочало свою роботу спеціальне відділення з комерційної освіти.

Розвиток системи комерційної освіти сприяв появі талановитих педагогів у сфері облікової справи, а також навчальної літератури з бухгалтерського обліку. Провідниками в цій сфері на рубежі XX ст. були *Є. Є. Сіверс* і професор *М. С. Лунський*. Заслуга Є. Є. Сіверса в тому, що він створив першу російську школу обліковців (облікову школу). Він же опрацював низку теоретичних положень теорії бухгалтерського обліку (автор основних положень обмінної теорії подвійного запису).

У Московському комерційному інституті протягом багатьох років проводив плідну наукову і педагогічну роботу з бухгалтерського обліку професор М. С. Лунський. Він запропонував балансову теорію подвійного обліку, яка була викладена в його «Скороченому підручнику комерційної бухгалтерії» (1900), а у 1911 – 1912 рр. широко висвітлювалась у зарубіжній літературі в працях теоретиків обліку.

Свій теоретичний курс професор М. С. Лунський розпочинав з характеристики балансу (активу, пасиву, типів балансових змін) і викладав теорію рахунків, виходячи від балансу. Отже, він поклав початок новому напрямку в методиці бухгалтерського обліку, яка склалась у нашій державі і діє нині.

Теорія і практика бухгалтерського обліку за період становлення та розвитку державності України, ґрунтуючись на раніше на-

працьованих методологічних і методичних принципах, зробила значний внесок в їх розвиток. Достатньо відзначити, що питанням теорії, організації та розвитку бухгалтерського обліку постійно приділялася велика увага.

Становлення бухгалтерського обліку було тісно пов'язано з опрацюванням теорії бухгалтерського обліку з урахуванням етапів розвитку нашого суспільства: колективізації, індустріалізації, воєнного періоду, повоєнних етапів становлення народногосподарського комплексу.

Основні методологічні принципи (методологія обліку): бухгалтерський баланс, рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис, документація, оцінка та калькуляція, інвентаризація та звітність в той час набули найважливішого значення в організації бухгалтерського обліку, яким постійно приділялась значна увага з боку урядових органів.

На цьому етапі поряд з вирішенням методологічних і методичних принципів в організації бухгалтерського обліку важливе місце і значення мало визначення форм бухгалтерського обліку.

Методика розробки та опрацювання (в динаміці) форм бухгалтерського обліку супроводжувалась удосконаленням його методології: насамперед оцінки і калькуляції, сальдового методу обліку, грошової оплати, розробки плану рахунків бухгалтерського обліку на різних етапах розвитку підприємств різної форми власності та ін.

Значний внесок в розвиток, організацію і удосконалення бухгалтерського обліку в Україні зробили: *С. Д. Бутко, І. М. Малишев, П. П. Німчинов, С. М. Рогаченко, О. Л. Галкін, М. Я. Цейтлін, М. І. Гурін, М. Ф. Огійчук* та ін.

У нашій країні отримали розвиток Журнал-Головна, меморіально-ордерна, журнально-ордерна та таблично-автоматизована форми обліку.

У сучасних умовах опрацювання теорії бухгалтерського обліку важливе місце посідає розробка методології організації фінансового, податкового та управлінського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Тема 14

ОБЛІК ЗА КОРДОНОМ

14.1. Основні принципи обліку в державах світової співдружності. Міжнародні стандарти

З переходом народного господарства до ринкових відносин і докорінною зміною деяких поглядів на теоретичні принципи та методологію бухгалтерського обліку стало очевидним, що облікові методи і прийоми, які склалися за адміністративно-командної системи управління народним господарством, не можуть функціонувати за нових умов. Нині бухгалтери, інженери з опрацювання економічної інформації, ревізори і аудиторі повинні оволодіти тими інструментами нагляду, спостереження і опису фактів господарської діяльності, які одержали широке визнання і поширення в економічно розвинених державах світової співдружності.

Формування системи обліку і звітності в економічно розвинених державах світової співдружності виконується на підставах розробки і виконання загальних концептуальних принципів обліку та спеціальних вимог і стандартів, згідно з якими повинні вестись бухгалтерський облік і звітність.

У літературі з бухгалтерського обліку розглядаються питання загальноприйнятих західними науковцями концептуальних принципів, до яких належать такі:

1. **Принцип подвійного запису** вимагає запис кожної господарської операції подвійно: в дебет одного і кредит другого рахунка, при цьому підсумки записів за дебетом і кредитом рахунків повинні бути рівними.

2. **Принцип автономності підприємства** (принцип одиниці обліку), згідно з яким господарська одиниця, яка ідентифікується в обліку і звітності, відокремлюється від його власників та інших одиниць, тобто рахунки підприємства повинні бути відділені від рахунків їх власників, співвласників інших підприємств чи працівників. *Одиниця обліку* — це кожне окреме підприємство у відношенні якого ведеться бухгалтерський облік і складається фінансова звітність. При цьому обсяг і характер поданої інформації повинні відображати відповідні розміри підприємства.

3. **Принцип грошового вимірювання** (грошової оцінки) передбачає, що гроші є загальним вимірником, за допомогою якого здійснюється господарська діяльність, і грошова одиниця є відповідною базою для оцінки та аналізу в бухгалтерському обліку.

4. **Принцип безперервності** передбачає продовження діяльності, означає, що працівники бухгалтерського обліку відображують діяльність господарської одиниці упродовж певного періоду, якщо при цьому відсутні твердження про інше, а також те, що господарська діяльність не буде ліквідована найближчим часом. Цей принцип є підставою для включення в баланс статей за їх фактичною собівартістю, а не за ринковими цінами активів, які будуть реалізовані на випадок ліквідації.

5. **Принцип собівартості** — у бухгалтерському обліку оперують із собівартістю активів, а не з їх ринковою вартістю.

6. **Принцип матеріальності** означає, що в бухгалтерському обліку обліковують все суттєве і не беруть до уваги незначні обставини. Наприклад, облік використання олівців у роботі компанії, а саме, облік їх денних витрат, зносу, визначення залишку — визнається недоцільним з практичної точки зору. Тому на підставі принципу матеріальності в бухгалтерському обліку визначають, що олівці як засіб компанії повністю використовуються під час їх купівлі. Інший підхід був би пов'язаний з не виправданими витратами часу на проведення громіздких розрахунків. Таке рішення є простим і ефективним, незважаючи на те, що воно є менш точним, ніж теоретичний підхід.

Поділ операцій або фактів на суттєві і несуттєві є суб'єктивним. До суттєвих належать ті ділові операції, в результаті яких змінюється фінансовий стан підприємства. Формальних правил з цього приводу взагалі не існує.

7. **Принцип періодичності** припускає, що господарська діяльність підприємства штучно може бути розділена на періоди. Йдеться про те, що у бухгалтерському обліку найбільш важливим є факт віднесення кожної ділової операції до відповідного звітного періоду.

8. **Метод нарахувань** — це принцип, який передбачає запис бухгалтерських операцій в час їх звершення. Це означає, що доходи записують тоді, коли вони нараховані і коли готівка ще не може бути одержана; витрати записують тоді, коли вони нараховані і готівка ще не може бути виплачена. Для того, щоб видати корисну інформацію загального характеру для різних користувачів, метод нарахувань вважається переважним порівняно з методом джерел грошових засобів, де запис доходів і витрат викону-

ється лише в момент надходження чи виплати грошей незалежно від періоду, до якого вони відносяться.

9. **Принцип реєстрації доходів** (принцип реалізації) означає особливості реєстрації (запису) доходів. Його суттєвість зумовлена тим, що згідно з методом нарахувань передбачається запис доходів лише тоді, коли вони зумовлені кінцевим результатом праці чи оформлені або обов'язково зафіксовано їх отримання.

Доходи вважають одержаними в тому випадку, якщо отримано готівку за товари чи послуги, або виставлено вимогу про оплату готівкою. Якщо управлінський підрозділ не впевнений в тому, що всю заборгованість за реалізовані товари буде проведено, то в звіті про прибутки нараховують резерв для цих безнадійних боргів у тому звітному періоді, в якому отримані надходження від реалізації продукції та послуг. Більшу частку доходів реєструють в час реалізації, за винятком, наприклад, поетапного виконання контракту і продажу в розстрочку.

10. **Принцип відповідності** передбачає вибір періоду для реєстрації витрат. У звітному періоді відображують лише ті витрати, які виникли для одержання доходів звітного періоду. Якщо взаємний зв'язок між доходами і витратами звітного періоду ускладнений для визначення, рекомендується використовувати метод «раціонального і систематичного» розподілу витрат, близький до принципу відповідності (наприклад, розподілу вартості довгострокових активів протягом всього періоду їх використання).

11. **Принцип консерватизму** (передбаченості) означає, що доходи відображують в обліку лише тоді, коли можливість їх одержання стає безальтернативною, а витрати — лише тоді, коли їх можливість цілком обґрунтована і є об'єктивною необхідністю. *Передбаченість* — це передбачення об'єктивності можливих збитків чи пасивів порівняно з можливими прибутками чи активами. Бухгалтер дотримується тих правил, які забезпечать одержання максимуму прибутку, безумовно, при цьому не виключається можливість збитків, а також прийняття альтернативних рішень (варіантів), що відображують мінімальну вартість. Отже, цей принцип дає змогу зменшити ризик прийнятих рішень.

Нами розглянуто питання загальних принципів в організації бухгалтерського обліку держав світової співдружності, що є важливим з точки зору його організації в Україні — державі, яка є членом світового співтовариства (міжнародні відносини — інвестиції, валютний банк та ін.).

Другим глобальним напрямом розвитку бухгалтерського обліку в економічно розвинених державах світової співдружності є розробка і використання стандартів бухгалтерського обліку.

Об'єктивні тенденції сучасного розвитку світового господарства посилюють значення цих розробок. Розроблені (та ті, що знаходяться в стадії розробки, а це — безперервний процес) стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) стосуються лише фінансового обліку та системи звітності.

Слід мати на увазі, що порядок реєстрації та опрацювання інформації виробничої бухгалтерії (виробничого обліку), незважаючи на те, що діють загальні концептуальні підходи і методи (наприклад, принципи класифікації витрат на виробництво, організації обліку витрат на виробництво та ін.), визначаються самими підприємствами самостійно і не регламентуються інструкціями та стандартами.

У кожній державі розробленням принципів і стандартів займаються спеціальні організації: в США — Американський інститут дипломованих бухгалтерів, Комісія з розробки стандартів фінансового обліку; у Великій Британії — Консультативний комітет бухгалтерських організацій; у Франції — Національна Рада з бухгалтерського обліку та ін. Стандарти в різних державах іменуються по-різному, проте їх призначення однакове. Наприклад, в США і Японії діє система загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку. У Великій Британії ці стандарти прийнято називати документами про стандартні принципи обліку; у Франції — нормами (нормативами).

Опрацювання і удосконалення стандартів є важливим елементом системи обліку і звітності в державах світової співдружності у зв'язку з тим, що вони забезпечують: по-перше, співставлення документації бухгалтерського обліку як між різними підприємствами, так і за різні підзвітні періоди; по-друге, доступність звітної інформації для різних її користувачів.

У зв'язку з деякими обставинами національні системи бухгалтерського обліку різних держав суттєво відрізняються. До таких обставин належать: соціально-економічні особливості окремих держав, політичні відносини з іншими державами, різниця в законодавчих системах, загальний рівень освіти та ін. Соціально-економічними особливостями насамперед є спосіб виробництва; ступінь централізації управління економікою; рівень і характер розвитку ринків товарів; темпи і рівень економічного розвитку; рівень інфляції; розмір і організаційна структура підприємств; складність управління процесу та ін.

Західними економістами рекомендується кілька типів класифікації бухгалтерського обліку. У найбільш загальному вигляді можливо виділити такі системи обліку.

Британо-американська модель

| | | |
|-----------------|----------|---------------------------|
| Австралія | Ісландія | Кіпр |
| Велика Британія | Ірландія | Мексика |
| Гонконг | Індія | Центральна Америка та ін. |
| Ізраїль | Канада | |

Континентальна модель

| | | |
|---------|------------|---------------|
| Австрія | Італія | Німеччина |
| Бельгія | Норвегія | Швейцарія |
| Греція | Португалія | Швеція |
| Єгипет | Франція | Японія та ін. |

Південноамериканська модель

| | | |
|-----------|------|----------------|
| Аргентина | Перу | Еквадор та ін. |
| Бразилія | Чилі | |

Для ***британо-американської моделі*** (з переважним впливом систем обліку Великої Британії, США і Нідерландів) характерні:

- ▶ орієнтація обліку на потреби інвесторів і кредиторів;
- ▶ наявність розвинутого ринку цінних паперів;
- ▶ високий рівень професійної підготовки бухгалтерів;
- ▶ наявність великої кількості в цих державах транснаціональних корпорацій.

Для ***континентальної моделі*** характерні:

- ▶ тісні зв'язки з банками;
- ▶ детальна юридична регламентація обліку і звітності;
- ▶ орієнтація обліку і звітності в інтересах державного регулювання оподаткування і макроекономічного планування.

Для ***південноамериканської моделі*** характерні:

- ▶ високий рівень інфляції;
- ▶ орієнтація обліку і звітності на вимоги органів державного планування;
- ▶ уніфікація принципів обліку.

Щодо юридичного регулювання облікових правил в західних державах склалось в основному два підходи. У таких державах, як Аргентина, Франція та Німеччина, всі основні принципи обліку передбачено законодавчими актами. У США і Великій Британії система обліку організується за принципом: «*можна робити все, що не заборонено законом*». При цьому правила регулювання обліку і звітності визначаються професійними бухгалтерами, а не юристами.

Західні економісти вважають, що за суворої юридичної регламентації облікових принципів система бухгалтерського обліку втрачає свою маневреність, в той час як за інших способів і підходів облік оперативно відображає різні умови підприємницької діяльності, які постійно змінюються.

На цьому етапі з'явилася тенденція до уніфікації принципів обліку, які відображують посилення інтернаціоналізації світового господарства і фінансових ринків, розширення масштабів діяльності транснаціональних корпорацій. Розробка єдиних принципів обліку для всіх держав є умовою ефективного функціонування багатонаціональних підприємств в зовнішньоекономічній діяльності, тому що ці підприємства діють на території більш ніж однієї держави і повинні складати кілька видів звітності, щоб забезпечити доступність своєї звітності зарубіжним користувачам.

Робота з уніфікації стандартів бухгалтерського обліку проводиться в двох напрямках: на регіональному рівні (наприклад, в межах ЄЕС) і на рівні світової співдружності. Для держав «загального ринку» в межах ЄЕС юридичним документом, який використовують для уніфікації вимог до обліку і звітності, є директива ЄЕС. *Директива ЄЕС* — це закон ЄЕС, який держави цієї співдружності повинні включати у чинні закони.

Донині в цілях визначення єдиних підходів до бухгалтерського обліку і звітності в межах ЄЕС опрацьовано п'ять директив:

1) від 25 липня 1978 р. — про уніфікацію Форм звітності та правил їх аудиту;

2) від 13 червня 1983 р. — про принципи складання консолідованої звітності;

3) від 10 квітня 1984 р. — про кваліфікаційні вимоги до аудиторів і взаємне призначення дипломів аудиторів держав в державах ЄЕС;

4) від 8 грудня 1986 р. — про щорічну фінансову звітність і консолідовану звітність банків та інших фінансових організацій;

5) від 15 лютого 1989 р. — про вимоги до щорічної фінансової звітності фінансово-кредитних організацій держав — членів ЄЕС, головні контори яких розташовані за межами цих держав.

Поряд з ЄЕС діють інші регіональні організації, які займаються питаннями стандартизації бухгалтерського обліку, наприклад Африканська Рада з питань бухгалтерського обліку, Американська асоціація обліку, Асоціація бухгалтерів Азії і Тихоокеанського регіону та ін.

Значну участь в уніфікації принципів бухгалтерського обліку бере ООН. Початок цієї діяльності прийнято відносити до 1973 р.

14.2. Історія створення Комітету міжнародних стандартів обліку (КМСО), його функції, повноваження та обов'язки

Держави світової співдружності дійшли висновку, що у зв'язку з міжнародною інтеграцією та інвестиціями капіталу потрібна єдина система, тобто єдині міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, звітності та статистики.

З цією метою 29 червня 1973 р. було створено Комітет міжнародних стандартів обліку (КМСО), узгоджений з бухгалтерськими органами Австралії, Канади, Франції, Німеччини, Японії, Мексики, Нідерландів, Об'єднаного Королівства Великої Британії та Ірландії, а також Сполучених Штатів Америки. Діяльність КМСО спрямовується Радою із представників 13 держав та 4 організацій.

Статутом передбачено такі основні завдання КМСО:

1. Формулювати та видавати стандарти обліку для складання та подання фінансової звітності, а також стимулювати їх прийняття в усьому світі, слідкувати за їх впровадженням;

2. Працювати в напрямі вдосконалення та гармонізації бухгалтерського обліку, інструкцій, стандартів і процедур щодо подання фінансової звітності.

КМСО має повну автономію у стосунках з Міжнародною Федерацією бухгалтерів щодо розробки та видання міжнародних стандартів обліку. КМСО повинен:

- ▶ підтримувати його цілі;
- ▶ виконувати покладені на нього обов'язки;
- ▶ підтримувати роботу міжнародного комітету;
- ▶ публікувати в своїх державах кожний міжнародний стандарт обліку, рекомендований до видання Радою КМСО;
- ▶ сприяти тому, щоб опублікована фінансова звітність у державах, які вони представляють, відповідає міжнародним стандартам обліку з усіх матеріальних аспектів і розкривала факт такої відповідності;
- ▶ переконувати уряд та відповідні урядові установи під час розробки національних стандартів в тому, що опублікована фінансова звітність повністю відповідає міжнародним стандартам обліку в усіх матеріальних аспектах;
- ▶ переконувати контрольні органи ринків цінних паперів і ділову співдружність в тому, що опублікована фінансова звітність відповідає міжнародним стандартам обліку та відображує різні боки економічної діяльності;

► гарантувати відповідність опублікованої фінансової звітності міжнародним стандартам обліку;

► сприяти тому, щоб в окремих державах міжнародні стандарти обліку приймалися, вивчалися і запроваджувалися.

До створення КМСО в більшості держав світу мали місце різні за формою та змістом стандарти обліку. Комітет міжнародних стандартів обліку звертає увагу на проекти положень та опубліковані на кожну тему стандарти обліку, опрацьовує міжнародний стандарт обліку для подальшого прийняття в усіх державах світу. Одним з об'єктів КМСО є гармонізація різних стандартів обліку та бухгалтерських рішень, заснованих в окремих державах.

КМСО концентрує увагу на головних темах бухгалтерського обліку і не прагне створювати складні міжнародні стандарти обліку. Міжнародні стандарти обліку (МСБО), розроблені КМСО, постійно вивчаються з тим, щоб брати до уваги сучасні положення та необхідність їх відновлення.

Міжнародні стандарти обліку, затверджені КМСО, не спростують національні стандарти та інструкції, передбачені для складання фінансової звітності в окремих державах. У тих випадках, коли національні інструкції потребують відхилень від міжнародних стандартів обліку, члени КМСО намагаються переконати відповідні урядові структури в перевагах використання міжнародних стандартів обліку. Будь-які обмеження використання окремих міжнародних стандартів обліку пояснюються в положенні про ці стандарти. Міжнародні стандарти обліку не признаються для використання до нематеріальних статей і діють з моменту їх затвердження.

Одним із важливих питань діяльності КМСО є вибір теми для вивчення. На визначену тему складається проект положення для розгляду Радою комітету. Якщо проект схвалюється двома третинами членів Ради, то він направляється бухгалтерським службам та урядам, ринкам цінних паперів, регулювальним органам, а також іншим зацікавленим сторонам держав. При цьому передбачається час для розгляду кожного проекту положення і підготовки коментарів до нього. На кожному ступені прийняття рішень враховується думка консультативної групи, створеної в 1981 р. Коментарі та пропозиції вивчаються Радою комітету. Якщо проект положень схвалюється трьома чвертями Ради, він визнається та видається як міжнародний стандарт обліку.

З нашого погляду, особливістю є те, що КМСО з метою прискорення дискусій на обрану тему може надати можливість виділити час для вивчення різних поглядів. Важливим є те, що підготовлений і оформлений для дискусії документ потребує схвалення

більшості членів Ради комітету. При цьому кожна держава або організація, представлені в Раді комітету мають один голос. Ухвалений текст будь-якого проекту МСБО видається англійською мовою.

Міжнародна федерація бухгалтерів і КМСО не можуть вимагати запровадження міжнародних стандартів обліку. Однак успіх їхніх дій залежить від визнання необхідності цієї роботи в усіх державах і підтримки зусиль міжнародних і національних органів. У більшості держав світу професія бухгалтера престижна і посідає значне місце в економічному житті суспільства.

КМСО вважає, що використання в окремих державах міжнародних стандартів обліку (МСБО) має велике значення, оскільки якість фінансової звітності при цьому значно краща, зростає також ступінь її порівняння. А порівняння фінансової звітності має значний вплив на розвиток і зміцнення всіх держав світу.

КМСО опублікував 39 міжнародних стандартів обліку (МСБО) на основні тем, що стосуються фінансової звітності підприємств. Рада комітету також опублікувала наукову та практичну працю, яка передбачає порядок складання та видання фінансової звітності. У 1987 р. Рада комітету розпочала значну роботу над проектом удосконалення діючих міжнародних стандартів обліку з метою розширення масштабів міжнародної гармонізації фінансової звітності, яка практично вже завершена.

Нині Рада комітету формує стандарти щодо інструментарію фінансової політики, руху готівки, довгострокових активів і прибутків акцій, розглядає вимоги до фінансових звітів за умов розвинених і «нових індустріальних держав». Більшість цих держав використовують міжнародні стандарти обліку як складову частину національних бухгалтерських стандартів.

Рада комітету регулярно скликає Міжнародну консультативну групу, до складу якої входять представники, що використовують і складають фінансову звітність, постійні органи стандартів, а також спостерігачі з міжнародних організацій. Членами консультативної групи є: Міжнародна федерація фондових бірж, Міжнародна асоціація виконавчих інститутів, Міжнародна торгова палата, Міжнародна Федерація тред-юніонів, Світова вільна конфедерація, Міжнародна організація компаній з цінних паперів, Міжнародні банківські асоціації, Міжнародна судова асоціація, Міжнародна фінансова корпорація, Світовий банк, Рада фінансових облікових стандартів, Європейська комісія, Міжнародний комітет стандартів з оцінки активів. Організація економічної співдружності і розвитку (ОЕСР) і Центр Організації Об'єднаних Націй з транснаціональних корпорацій є спостерігачами.

Представники Ради, члени Міжнародної консультативної групи, інші установи, окремі особи та працівники КМСО періодично вносять пропозиції на нові теми, які з урахуванням необхідності повинні розглядатися в КМСО. Персонал КМСО готує проекти, де передбачається, з яких обставин окремі теми повинні доповнити чинну робочу програму. Все це обов'язково затверджується Радою Комітету.

Якщо Рада вносить в робочу програму нові пропозиції щодо удосконалення або визначення стандартів, які ще не були розроблені, то вона доручає сформувати окрему групу з фахівців, які б опрацювали це питання, дали свої рекомендації і склали проект положення. При цьому кожна група, яку очолює член Ради, повинна мати не менше двох третин представників бухгалтерського обліку інших держав. До складу групи також можуть ввійти представники інших організацій, які є експертами з цієї проблеми.

Видані КМСО стандарти обліку постійно переглядаються з урахуванням змін і доповнень.

На сьогодні КМСО видано 39 міжнародних стандартів обліку:

- МСБО-1 «Надання фінансової звітності»
- МСБО-2 «Запаси»
- МСБО-4 «Облік амортизації»
- МСБО-7 «Звіт про рух грошових коштів»
- МСБО-8 «Чистий прибуток та збитки за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці»
- МСБО-9 «Витрати на дослідження та розробки»
- МСБО-10 «Непередбачені події, які відбуваються після дати балансу»
- МСБО-11 «Будівельні контракти»
- МСБО-12 «Облік податків на прибуток»
- МСБО-14 «Звітна фінансова інформація за сегментами»
- МСБО-15 «Інформація, що відображує вплив зміни цін»
- МСБО-16 «Основні засоби»
- МСБО-17 «Облік оренди»
- МСБО-18 «Дохід»
- МСБО-19 «Витрати на пенсійне забезпечення»
- МСБО-20 «Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу»
- МСБО-21 «Вплив змін валютних курсів»
- МСБО-22 «Об'єднання компаній»
- МСБО-23 «Витрати на позики»

- МСБО-24 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»
- МСБО-25 «Облік інвестицій»
- МСБО-26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення»
- МСБО-27 «Консолідовані фінансові звіти та облік інвестицій у дочірні підприємства»
- МСБО-28 «Облік інвестицій у асоційовані компанії»
- МСБО-29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
- МСБО-30 «Розкриття інформації у фінансових звітах банків та подібних фінансових установ»
- МСБО-31 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах»
- МСБО-32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання»
- МСБО-33 «Прибуток на акцію»
- МСБО-34 «Проміжна фінансова звітність»
- МСБО-35 «Припинення операцій»
- МСБО-36 «Знецінення активів»
- МСБО-37 «Резерви, умовні зобов'язання та активи»
- МСБО-38 «Нематеріальні активи»
- МСБО-39 «Фінансові інструменти. Визнання та оцінка»

Ці стандарти обліку КМСО не є обов'язковими для їх прийняття. Так, в передмові до МСБО звертається увага на те, що міжнародні стандарти не суперечать національним вимогам в організації обліку і підготовки фінансових звітів в окремих державах. Крім того, підкреслюється, що для внутрішніх цілей керівництво підприємства може готувати фінансову звітність з питань, які найбільш відповідають їх потребам.

Різні держави по-різному реагують на розробку міжнародних стандартів обліку. Тому серед держав — членів Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку поки що відсутня єдність у використанні цих стандартів у своїй національній практиці.

14.3. Основні положення чинних міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО)

МСБО-1. «Надання фінансової звітності» (розкриття облікової політики) викладає всі важливі аспекти політики, яка використовується при підготовці і здачі фінансових звітів. Згідно за стандартом, облікова політика охоплює принципи, основи, традиції, правила і процедури, прийняті менеджментом для підготовки і представлення фінансових звітів. У випадках, коли у відношенні

до одного і того ж об'єкта використовуються різні види облікової політики, потрібно обґрунтувати вибір і використання тієї політики, яка, виходячи з умов діяльності підприємства, найкраще відображає фінансове положення та результати його операцій. У стандарті в загальному вигляді відображаються розглянуті раніше концепційні принципи бухгалтерського обліку.

Організація фінансового та управлінського обліку за кордоном ведеться на підставах **МСБО-2 – МСБО-39**. Ми розглянемо особливості фінансового і управлінського обліку. Однією з найбільш важливих змін в обліково-економічній теорії і практиці закордонних держав, які відбулися в кінці 40-х — на початку 50-х років, є поділ бухгалтерського обліку на фінансовий облік і управлінський облік. Фінансовий облік ведеться в інтересах всіх зовнішніх користувачів (кореспондентів) підприємства.

Фінансовий облік інколи називають *зовнішнім обліком*, а **управлінський облік** — *внутрішнім*.

Структуру сучасного бухгалтерського обліку наведено на рис. 14.1. Із наведеної схеми видно, що бухгалтерський облік складається з інформації та її користувачів, оскільки поза користувачами інформації відсутній дієвий облік. Ці дані створюють дві сукупності: фінансовий облік, який забезпечує оцінку господарської діяльності підприємства зовнішніми органами, і управлінський облік, необхідний для оцінки господарської діяльності підприємства його внутрішніми органами — адміністрацією.

Фінансовий облік — це частина облікової інформації, в яку входять дані про фінансовий стан і діяльність підприємства. Ці дані узагальнюються в документах фінансової звітності.

Наприклад, згідно з визначенням Американського інституту дипломованих бухгалтерів фінансовий облік — це опис в грошовому вимірнику засобів підприємства і їх джерел, а також напрямів економічної діяльності, які зумовили зміни в цих засобах та їх джерелах. Ця інформація передбачена як для внутрішнього використання, так і для зовнішніх відносно підприємства, зацікавлених осіб і організацій. Частина даних фінансового обліку охороняється законом про комерційну таємницю.

Управлінський облік безпосередньо пов'язаний з процесами виробництва і є продовженням фінансового обліку. Інформація, яка накопичена, опрацьована і систематизована управлінським обліком, передбачена для внутрішнього використання управлінським персоналом у плануванні, контролі і аналізі діяльності підприємства, а також для оцінки раціонального використання наявних ресурсів. Ця інформація недоступна і охороняється законом про комерційну таємницю.

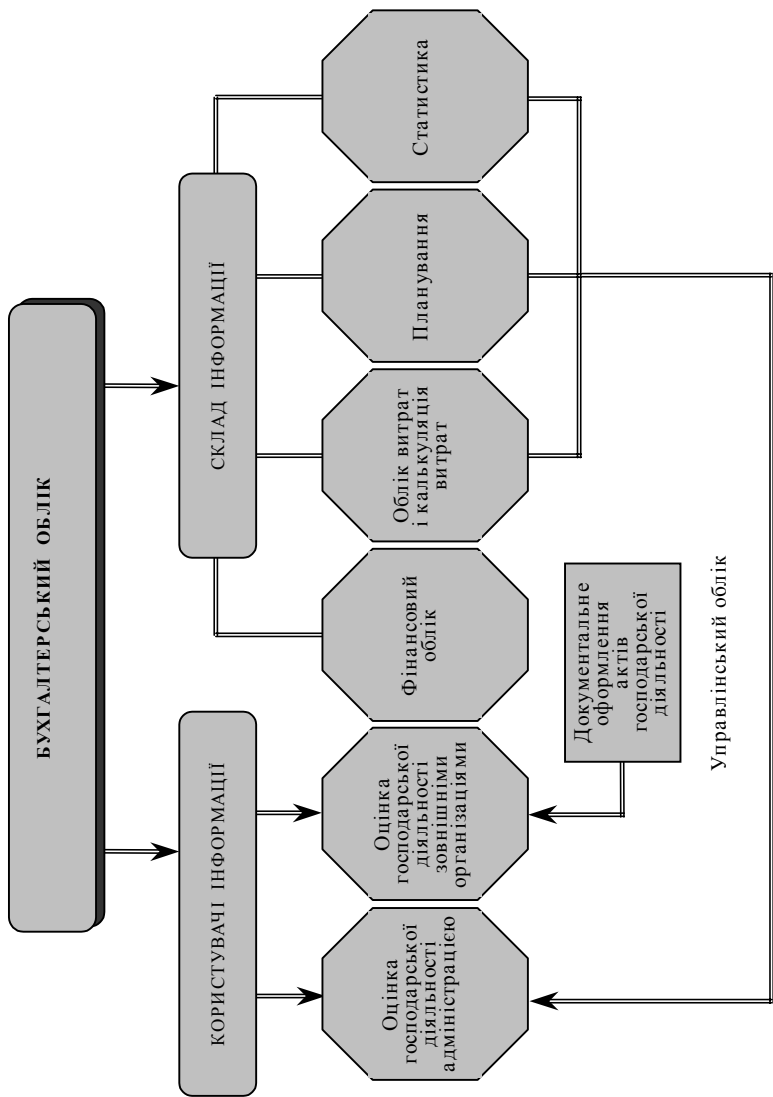


Рис. 14.1. Структура сучасного бухгалтерського обліку і його місце в системі управління

Оскільки фінансовий і управлінський облік становлять єдину систему бухгалтерського обліку, то використовується один і той самий план рахунків, в якому відображуються засоби господарства, що знаходяться в постійному русі. При цьому фінансовий облік відображує не стан засобів підприємства, а управлінський їх рух (рис. 14.2). У схему не включені рахунки розрахунків і фінансово-розподільчі рахунки.

Розглянемо деякі відміни фінансового обліку від управлінського.

Основні користувачі інформації. Фінансова звітність підприємства цікавить дві групи користувачів: безпосередньо і опосередковано зацікавлених в його діяльності.

До першої групи користувачів належать:

- ▶ власники засобів підприємства, яким необхідно визначити збільшення чи зменшення частини свого капіталу;
- ▶ кредитори і постачальники — для оцінки доцільності продовження кредиту та ін.;
- ▶ податкові органи — для розрахунків податків;
- ▶ покупці — для прогнозування динаміки цін;
- ▶ адміністрація підприємства — для визначення потреб у фінансових ресурсах і оцінки прийнятих управлінських рішень;
- ▶ службовці і працівники компанії — для визначення перспективи роботи.

Другу групу користувачів складають:

- ▶ біржі цінних паперів;
- ▶ консультанти;
- ▶ юристи;
- ▶ преса;
- ▶ профспілки та ін.

Типи систем обліку. Фінансові звіти для зовнішніх користувачів складаються у вартісній оцінці і відображують сальдо всіх рахунків, які включені в Головну книгу підприємства. Перш ніж заносити фінансові дані в Головну книгу, основні операції і підсумки необхідно закодувати, узгодити і видозмінити до форми, придатної для подвійного запису.

Слід мати на увазі, що фінансовий облік ведеться з обов'язковим використанням подвійного запису операцій. При розрахунках і русі бухгалтерської інформації безпосередньо в господарстві використання подвійного відображення господарських операцій не обов'язкове. Одержана інформація не повинна накопичуватись і відображатись на рахунках Головної книги, як у фінансовому обліку. Спеціальні звіти можуть готуватись для відповідних цілей менеджера і процес на цьому закінчується.

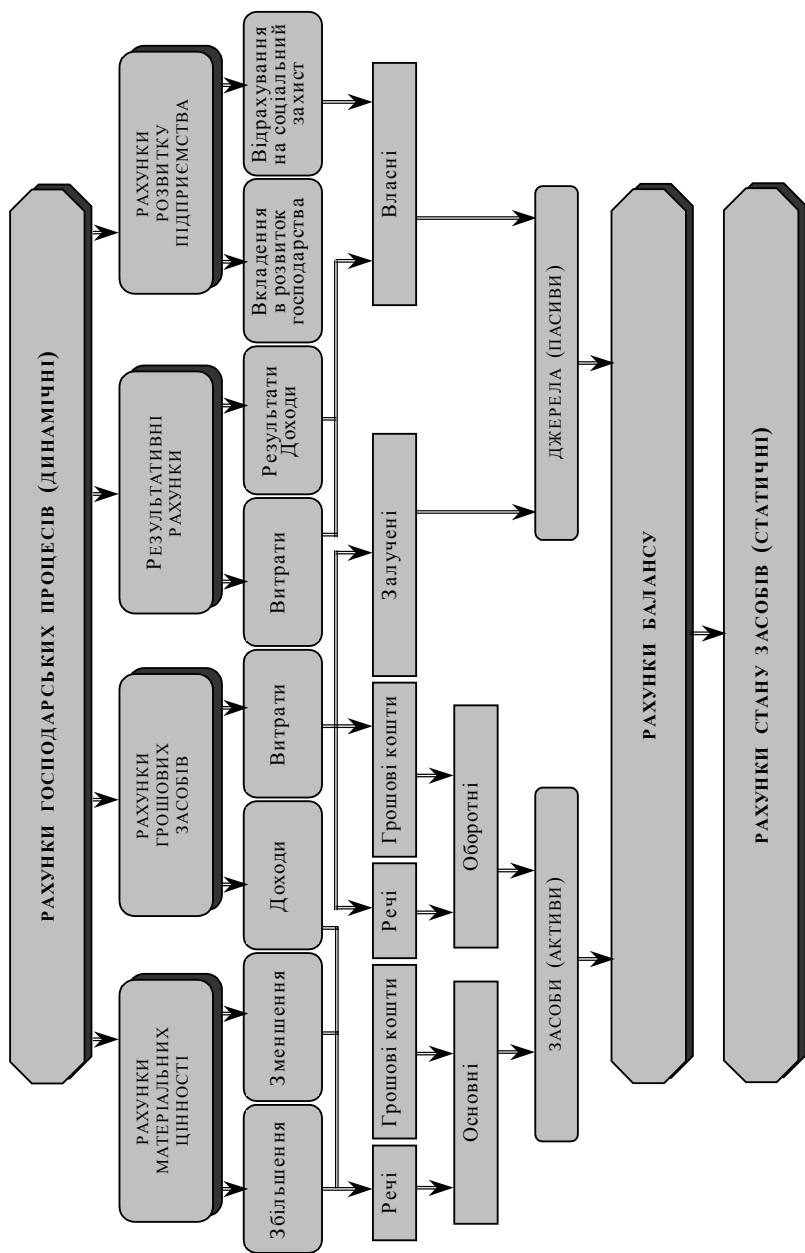


Рис. 14.2. Структура бухгалтерських рахунків

Обмеження керівництва. Фінансовий облік займається аналізом, класифікацією, записом і складенням звітів про фінансову діяльність компанії. Оскільки фінансові звіти використовують також і на міжрегіональному, міжгалузевому, міждержавному рівнях, вони повинні дотримуватися загальноприйнятих стандартів і принципів обліку, які регулюють запис, оцінку і передачу фінансової інформації. Загальноприйняті принципи обліку, потрібні для захисту і забезпечення довіри до одержаної інформації, обмежують бухгалтерів кінцевою кількістю методів бухгалтерського обліку.

Такі обмеження включають, наприклад, забезпечення відповідності доходів і витрат, оцінку товарно-матеріальних цінностей, основних засобів і т. ін. Управлінський облік має лише одне обмеження: застосовувати практику чи техніку обліку, яка повинна давати корисну інформацію.

Використовувані вимірники. У фінансовому обліку вся інформація подається, як правило, в «історичних» доларах, тобто за фактичним курсом. Угоди, які узагальнюються у фінансових звітах, уже виконані і їх фінансові наслідки об'єктивно виміряні.

В управлінському обліку використовують не лише «історичний» долар, а і будь-який інший вимірник. Історичний долар може використовуватися на короткий період для контролю за рівнем витрат і при аналізі тенденцій для вирішення завдань поточного обліку і планування. Проте більшість рішень керівництва спирається на розрахунки, в яких використовують припустимий «майбутній» долар. Більшість рішень потребує прогнозування і перспективних оцінок поточних даних і мають спиратись на оцінку руху «майбутнього» долара в доповнення до грошових одиниць. Поряд з цим в управлінському обліку використовують такі показники, як година праці, година роботи машини, натуральні одиниці продукції або вимірники виконаних робіт.

Періодичність складання звітності. Фінансові звіти для зовнішнього користування складаються регулярно, згідно з прийнятим порядком, кожного місяця, за кожний квартал і кожний рік. В управлінському обліку звіти можуть складатись у ті строки, що й фінансові, або можуть запрошуватись кожного дня в потрібний для користування час.

Ступінь надійності. Фінансова інформація відображує уже завершені операції, тому вона визначається об'єктивно і піддається перевірці. Управлінський облік включає облік і контроль за поточними внутрішніми операціями, а також аналіз і суб'єктивну оцінку майбутніх подій.

Основний об'єкт аналізу. Як правило, фінансовий облік реєструє і формує звіти про активи чистої вартості капіталу за вирахуванням зобов'язань і чистого доходу компанії як єдиного цілого. Фінансові звіти підсумовують операції всієї організації.

Управлінський облік включає аналіз діяльності різних підрозділів (центрів витрат; структурних підрозділів; відділів) підприємства чи якийсь особливий бік операцій. Звіти можуть охоплювати як аналіз витрат, так і облік матеріалів, які використовуються відповідним відділом.

Отже, якщо фінансовий облік основний акцент робить на повне і точне з'ясування та розкриття результатів операцій, виконаних підприємством, то управлінський облік допомагає керівництву досягти певних цілей.

14.4. Управлінський облік

Управлінський облік використовується для відображення внутрішніх операцій підприємства. Його значення полягає в тому, що облік і аналіз витрат і управлінський облік являють собою основну систему внутрішніх комунікацій господарської одиниці. Планування (складання кошторису) і контроль (вимірювання результатів діяльності) життєво необхідні як для підприємницьких, так і для бюджетних організацій. У кожному виді бізнесу потрібно керувати фінансовими і людськими ресурсами, а управлінський облік забезпечує для цього потрібний механізм.

Управлінський облік — це перш за все облік витрат і калькулювання собівартості готової продукції і виконаних послуг, техніко-економічне планування і аналіз виробничих витрат. Управлінський облік охоплює значну частину бухгалтерського, статистичного, оперативного-технічного обліку і планування, а також частину економічного аналізу господарської діяльності.

Закордонний управлінський облік далеко не однорідний (однаковий). В ньому основними є два напрями — *американський* і *європейський*, останній характеризується головним чином німецьким обліком. Європейський виробничий облік передбачає точність обчислення собівартості продукції. В США головна ціль управлінського обліку — контроль за витратами виробництва як трансформована форма контролю за прибутками. Обчислення (калькулювання) собівартості продукції розглядається як друго-ядна справа.

Сам термін *собівартість* в американській обліковій літературі відсутній. Значною мірою він замінюється поняттям *costs* (витрати) або *unit costs* (витрати в розрахунку на одиницю виробу). У західноєвропейській обліковій літературі існує спеціальний термін: німецький — *Selbstkoster* або французький *prix de revient*, що в перекладі на українську мову означає собівартість.

У той час, як у США головний акцент робиться на прибутки, європейські підприємства мають тенденцію вирівнювати найкращі і найгірші результати еластичним використанням резервів. Останнім часом різниця між американським і європейським управлінським обліком дещо вирівнялася. На європейських підприємствах в оперативному обліку і контролю за витратами та прибутком використовуються такі поняття, як *стандарт-кост*, *директ-кост* (постійні та прямі витрати).

У США більшість фірм, які виконують урядові замовлення і зобов'язані давати покупцям точну калькуляцію собівартості виробів, більше уваги приділяють точному калькулюванню собівартості. Американський напрям в обліку, крім США, характерний також для Англії, Австралії, англomовних розвинених держав, а також для Японії.

Управлінський облік, як й інші види обліку, передбачає в основному детальну класифікаційну схему обліковуваних витрат. Класифікація витрат може ґрунтуватись на різних ознаках. В управлінському обліку використовують класифікацію, загальноприйнятую і для вітчизняного обліку. Сутність її полягає у віднесенні виробничих витрат в один із трьох класів:

- ▶ матеріальні витрати;
- ▶ витрати з оплати праці;
- ▶ виробничі накладні витрати.

Останній клас інколи називають загальнозаводськими накладними витратами (*factory overhead costs*). Матеріальні витрати і витрати з оплати праці вважають прямими витратами (*direct costs*), тоді як загальнозаводські накладні витрати вважають непрямыми витратами (*indirect costs*). Прямі витрати можна віднести безпосередньо на відповідні вироби, непрямі розподіляють по виробках за прийнятною методикою.

Не менш важливим принципом класифікації витрат в управлінському обліку є принцип еластичності. Під *еластичністю* розуміють залежність розміру витрат від чинників, які впливають на витрати:

- ▶ обсяг випуску продукції;
- ▶ ступінь використання виробничих потужностей;
- ▶ організаційна структура підприємства та ін.

Наявність залежності витрат виробництва, тобто явище еластичності, означає поділ витрат за ступенем їх впливу на зміни масштабів виробництва: на змінні виробничі витрати і постійні виробничі витрати. В управлінському обліку, під час обліку постійних і змінних витрат широко використовують економетричні (графічні) і математичні методи обліку і аналізу.

Постійні витрати незалежно від обсягу виробництва залишаються на одному й тому самому рівні. Змінні витрати залежать від обсягу виробництва і змінюються у зв'язку з його коливанням.

Змінні витрати поділяють на пропорційні, прогресивні, дегресивні, регресивні, стрибкоподібні, реманентні і гнучкі. Пропорційні витрати прямо пропорційно залежать від обсягу виробництва. Як тільки пропорційні витрати перебільшать розмір витрат, пов'язаних з експлуатацією виробничих потужностей, їх розмір збільшуватиметься пропорційно росту обсягів виробництва. Прикладом таких витрат можуть бути сировина і матеріали, які безпосередньо споживаються в процесі виробництва.

Прогресивні витрати збільшуються значно швидше, ніж обсяги виробництва, наприклад, оплата праці виробничих працівників за відрядно-прогресивної системи.

Дегресивні витрати зростають повільніше, ніж об'єм виробництва. Прикладом таких витрат є витрати на енергію і паливо, мастильні матеріали на поточний ремонт виробничого обладнання та ін.

Регресивні витрати відрізняються тим, що у зв'язку зі збільшенням обсягів виробництва вони зменшуються. Наприклад, постійні витрати із розрахунку на один виріб. Чим більше вироблено продукції, тим менші витрати на одиницю продукції.

Стрибкоподібні витрати характерні для тих випадків, коли в напрямі підвищення або зниження переглядаються оптові ціни на сировину і матеріали, комплектуючі вироби, тарифи та послуги виробничого характеру і тарифні ставки заробітної плати. Ці зміни разові і спричиняють стрибкоподібне підвищення або зменшення витрат. Особливо це помітно, коли мова йде про сировину і матеріали, які в середньому займають дві третини у витратах виробництва.

Реманентні (спізнюючі) витрати швидко зростають у разі збільшення обсягів виробництва, значно повільніше зменшуються в разі його скорочення.

Змінні витрати змінюються по-різному, залежно від обсягів виробництва, а в окремих випадках виступають як пропорційні, прогресивні або дегресивні.

Постійні витрати поділяються на *абсолютно-постійні* витрати підприємства (витрати без руху) і *умовно-постійні* витрати.

До *абсолютно-постійних* відносять амортизаційні відрахування, які не залежать від ступеня використання основних засобів, до *умовно-постійних* — витрати, пов'язані з підтриманням цих засобів в нормальному стані.

За умов інфляції особливої актуальності набуває поділ витрат залежно від зовнішньої форми їх виразу на періодичні і довготочасні (довгострокові, тривалі).

Періодичні витрати мають грошовий вираз у кожний момент їх виникнення, а **довготочасні** (довгострокові, тривалі) є результатом умовних бухгалтерських процедур і мають тривалий термін їх віднесення на витрати виробництва в грошовому виразі. Прикладом періодичних витрат може бути заробітна плата працівників заводу/управління, довготочасних (тривалих, довгострокових) — амортизація основних засобів. Такий порядок поділу витрат використовується в одному із варіантів обліку витрат.

Незалежно від способів класифікації витрат в управлінському обліку за основу приймається їх поділ на **постійні** і **змінювані**. Ця класифікація поширена в закордонному обліку для контролю за рівнем собівартості і рентабельності продукції.

Облік забезпечує відображення залежності витрат від змін обсягів виробництва, що дозволяє підрахувати **поріг рентабельності**, тобто встановити такі обсяги виробництва, які повністю окупаються одержаними прибутками і продукція стає рентабельною. Поряд з порогом рентабельності на основі цієї класифікації постійних витрат можна визначити **точку ліквідності**.

Спостереження за точкою ліквідності дає змогу встановити найнижчий обсяг виробництва, за якого ще є можливість одержати (отримати) дохід від реалізації. Коливання ліквідності може бути зафіксовано іноді раніше, ніж відсутність дохідності (прибутку). Це спонукає вжити ефективних заходів ще до того, як облік фінансових результатів визначить збитки.

Для обґрунтованого контролю витрати поділяють за суб'єктами (особами, які працюють на підприємстві): на **контрольовані** і **неконтрольовані**. Таку класифікацію витрат називають структурною або **правовою**. Ця класифікація має велике значення для управлінського обліку і контролю в об'єднаннях і підприємствах з багатоцеховою структурою і широко використовується в системі обліку витрат і результатів. У зв'язку з калькуляцією цін і потребами прийняття управлінських рішень розрізняють середні і граничні витрати.

Середні витрати розраховують шляхом розподілу повних витрат на всю випущену продукцію. Ці витрати мало придатні для аналізу.

Під **граничними витратами** слід розуміти пропорційно-змінні витрати, приріст яких на кожну заново виготовлену одиницю готової продукції постійний (не змінюється).

В управлінському обліку класифікація витрат не обмежується вказаними ознаками, тому при підготовці управлінських рішень доцільно розподіляти витрати на значні і незначні; витрати, яким можна і не можна запобігти; витрати, які можна допускати в періоди, сприятливі для кон'юнктури ринку, і витрати, які не допускаються ні за яких обставин та ін.

Розглянуті види класифікації витрат на виробництво обумовлюють різні варіанти їх обліку, організації і управління виробництвом.

Чинні зарубіжні системи обліку витрат класифікують за ступенем нормування витрат та повнотою їх відображення.

За ступенем нормування розрізняють **фактичні** (актуальні), **облікові** (обірунтовані, стабільні) і **нормативні** (стандартні) системи; за повнотою відображення — **повні** (вони фіксують всі витрати) і **часткові** (фіксують тільки частину витрат) системи обліку витрат на виробництво.

Система обліку **повних фактичних витрат** традиційно використовується в бухгалтерському обліку, передбачає всебічне і точне відображення абсолютно всіх витрат. Але практично виконати це неможливо.

Наприклад, амортизація нараховується за встановленими нормативами, а насправді знос основних засобів відбувається (нараховується) індивідуально.

У цій системі витрати поділяють на три групи: 1) за елементами; 2) за центрами відповідальності; 3) за готовими виробами. Непрямі витрати розподіляють за центрами відповідальності і готовими виробами за вибраними базами і згідно з установленними коефіцієнтами. Такий розподіл не залежить від ступеня використання виробничих потужностей; він визначається обсягом виробництва і його розподілом (завжди умовно) на завершене і незавершене. Розподіл непрямих витрат має умовний характер, оскільки вибір бази розподілу визначає і результат розподілу цих витрат. Подвійний розподіл призводить до фальсифікації результатів виробництва. Це зумовлює обмежене використання такої системи обліку витрат, її непридатність для прийняття управлінських рішень і проведення контрольно-ревізійної роботи.

Система обліку нормативних витрат передбачає розвиток вищезрозглянутої. Її особливостями є те, що в ній використовують так звані нормативні ціни (як правило, середні, але завжди тверді ціни на матеріали, енергію та послуги). За такої системи непрямі витрати не розподіляються, а обчислюються за раніше встановленими ставками, розмір яких або дорівнює досягнутому в минулому році рівню витрат, або обчислюється за даними річного виробничого плану і загальної планової суми непрямих витрат. Нормативні витрати розраховуються на підставі даних про середньорічне використання виробничих потужностей підприємства. Недоліком цієї системи є те, що при цьому не проводиться поділ на постійні і змінні витрати. Цій системі притаманні такі переваги: витрати мають зв'язок не з обсягом виробництва, а зі ступенем використання виробничих потужностей; аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних дає змогу контролювати ефективність господарського процесу, що забезпечує виключення необґрунтованих змін (коливань) собівартості.

Система обліку нормативних витрат ґрунтується на поданні адміністрації інформації про те, якими мають бути виробничі витрати. Для фіксації прямих витрат використовуються нормативи (стандарти), а для фіксації непрямих — кошториси (бюджети). У зв'язку з цим можна перерахувати очікувані нормативні витрати на фактичне використання виробничих потужностей. У процесі обліку виявляють відхилення фактичних загальних витрат від нормативних.

Система обліку змінних витрат передбачає відрядження неповної, зрізаної собівартості без непрямих (загальних) витрат. Ця система сформувалася у США в період великої депресії (1928 р.). Вона отримала назву *direct costing*, що означає калькуляцію за прямими витратами. Сутність цієї системи зводиться до того, що прямі витрати розподіляються на готові вироби, а непрямі витрати цілком відносять на загальні фінансові результати того звітного періоду, в якому вони виникли. Отже, якщо за кожним виробом з виручки від реалізації (відпускної ціни) вирахувати змінні витрати, пов'язані з виробництвом виробу, то одержимо бруutto-прибуток з кожного виробу. Сукупний бруutto-прибуток реалізованих виробів призначений для покриття загальної суми постійних витрат. Така система обліку призводить до того, що постійні витрати не співставляються з запасами готової продукції і не фіксуються в обсягах незавершеного виробництва. У зв'язку з цим розглянута система орієнтує бухгалтерський облік на процес реалізації, а це сприяє потребам вивчення ринку.

Нормативна (стандартна) система обліку змінних витрат має свої особливості. Облік витрат на виробництво і його результатів на сучасному етапі приймає багатогранний характер. При цьому виділяють два основних підходи.

Перший підхід спрямований на калькулювання собівартості і контроль за витратами на кожний окремих вид готової продукції. Для нього характерний поділ всіх витрат на прямі і непрямі (загальні). Цей підхід призначений для обчислення повних витрат.

Другий підхід спрямований на вдосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння коригувати їх залежно від змін ринкової кон'юнктури й інших зовнішніх чинників. При цьому опір робиться на відображення залежності витрат від змін в обсягах і структурі виробленої продукції, використовується класифікація витрат на змінні і постійні. Слід мати на увазі, що перший підхід зорієнтований на виробництво, а другий — на ринок.

«Ринкові» системи обліку у кожному звітному періоді забезпечують контроль за впливом розмірів витрат на обсяги готової продукції. Основним оціночним показником у цих системах виступає результат бруто, який називається внеском на покриття.

Результат бруто підраховується як різниця доходу від реалізації і змінних витрат, який забезпечує покриття постійних витрат і створення прибутку. Постійні витрати розглядаються в цих системах управлінського обліку як єдине ціле і не порівнюються з окремими виробами. Зорієнтований на ринок підхід до обліку витрат призвів до формування в економічно розвинутих державах нових варіантів обліку.

Так, у США було розроблено облік змінних витрат, в Європі — облік покриття. Усі згадані варіанти дають змогу у певній мірі спростити облік витрат на виробництво. Це спрощення досягається за рахунок зведення обліку витрат на виробництво до обліку однієї змінної, а саме пропорційно змінних витрат залежно від зміни обсягів і структури виробництва.

До переваг ринкових систем обліку витрат слід віднести гнучкість і простоту їх практичного використання при короткострокових розрахунках, характерних для підприємств із серійним чи масовим виробництвом, які підпали під вплив кон'юнктурних коливань. Недоліком цих систем є складний характер нарахування націнки на покриття постійних витрат, тобто бруто-результату, оскільки ця націнка включає, крім постійних витрат, ще й прибуток, тим самим витрати зміщуються (переплутуються) з доходами. Ці обставини роблять орієнтовані на ринок системи обліку витрат на виробництво непридатними для прийняття середньо- і довгострокових рішень, характерних для підприємств із сезонним чи збільшеним вузькоасортиментним циклом.

Зближення цих підходів, спроби подолати їх недоліки і підсилити позитивні якості привело до виникнення в управлінському обліку змішаних варіантів систем обліку витрат на виробництво. На базі обліку часткових витрат на виробництво розроблені:

- багатоступеневий облік витрат;
- облік відшкодування постійних витрат;
- облік відшкодування найбільших стандартних витрат.

На базі обліку повних витрат виникли:

- облік відносних індивідуальних витрат;
- облік витрат за чинниками виробництва;
- функціональний облік витрат;
- структурний облік витрат;
- облік постійних розподільчих витрат.

Облік відшкодування постійних витрат на виробництво. Сутність цього варіанта обліку витрат на виробництво зводиться до об'єднання обліку змінних витрат з обліком повних витрат. Постійні витрати обліковуються за допомогою відповідних відсоткових ставок. При цьому до прямих змінних витрат відносять обчислені постійні витрати кожного наступного ступеня розрахунків.

| Приклад | <i>Виріб «А»</i> |
|---|------------------|
| 1. Змінні витрати | 44,50 |
| 2. Постійні витрати на один виріб (22,7 % від п. 1) | 10,09 |
| 3. Всього | 54,59 |
| 4. Постійні витрати за місцем виникнення (4,5 % від п. 3) | 2,05 |
| 5. Всього | 56,64 |
| 6. Постійні витрати центру відповідальності (7,5 % від п. 5) | 3,55 |
| 7. Всього | 60,19 |
| 8. Постійні витрати підприємства (3,7 % від п. 7) | 1,66 |
| 9. Собівартість | 61,85 |

14.5. Фінансовий облік і звітність

Фінансовий облік — це частина облікової інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства. Ці дані узагальнюються в документах фінансової звітності. Матеріальною базою функціонування підприємства є реальний основний капітал. До нього належать засоби, які мають матеріальну форму; вони купуються для використання у виробничому процесі продовж періоду, який перевищує один рік, і не призначені для продажу. У цю категорію

включають споруди, машини і обладнання, транспорт, земля. Починний облік основних засобів здійснюється за їх первісною вартістю, що означає витрати на придбання цих засобів, доставку і монтаж. Всі подальші витрати, пов'язані з поліпшенням їх якості, можуть також включатись у первісну вартість у тому разі, якщо витрати збільшують потенційні можливості експлуатації таких засобів, наприклад, продовжують строк використання, поліпшують технічні параметри та ін. У протилежному разі ці витрати розглядаються і обліковуються як витрати поточного періоду.

На всі види основних засобів, крім землі, нараховується амортизація.

У розвинених державах використовуються різні види амортизації. Обраний підприємством метод амортизації має використовуватися систематично і найвірніше відображати фізичні, технічні і економічні особливості об'єктів, що амортизуються. Згідно з МСБО основними методами амортизації є:

- ▶ виробничий метод ;
- ▶ метод рівномірного, прямолінійного списання вартості;
- ▶ метод прискореної амортизації ;
- ▶ метод спеціальної амортизації.

Метод амортизації ґрунтується на продуктивності певного об'єкта, на тому, що користь від об'єкта оцінюється за його підсумковим виробітком за весь період експлуатації у відповідних одиницях виміру (кількість виробленої продукції, відпрацьовано годин, кілометрів пробігу та ін.).

У цьому випадку амортизація об'єкта i -го року експлуатації розраховується за формулою:

$$A_i = (C - L_i) \Pi_i / \sum_{i=1}^n \Pi,$$

де C — первісна вартість об'єкта, що амортизується; L_i — ліквідаційна вартість в останньому i -му році експлуатації; Π_i — виробіток об'єкта в i -му році; $\sum_{i=1}^n \Pi$ — підсумковий виробіток за весь період експлуатації; n — загальна кількість років експлуатації об'єкта.

Наприклад, для верстата вартістю 15 тис. дол. ліквідаційна вартість якого складає 1 тис. дол. і загальний виробіток 14 тис. маш.-год., амортизація для другого року експлуатації (використання), коли верстат повинен виробити (відпрацювати) 4 тис. маш.-год., дорівнюватиме 4 тис. дол. $(15 - 1) \cdot 4(14)$.

Основним недоліком цього методу є те, що в окремих випадках неможливо визначити виробіток окремих об'єктів основних засобів чи позаоборотних активів. Часто залишкова вартість позаоборотних активів не залежить від ступеня інтенсивності їх використання (наприклад, при їх моральному зносі (старінні) та ін.).

При використанні **методу рівномірного прямолінійного списання** вартість об'єкта, що амортизується, списується рівними долями впродовж усього періоду його експлуатації. Недоліком цього методу західні економісти вважають те, що при цьому не враховується моральний знос і необхідність збільшення витрат на ремонт об'єктів амортизації в останні роки їх використання.

Недоліки, які мають місце в розглянутих вище методах, можуть бути усунуті за використання методів прискореної амортизації, сутність якої полягає в тому, що в перші роки використання основних засобів списується основна частина їх первісної вартості.

Основними **методами прискореної амортизації** є метод суми років і метод зменшеного залишку.

Сума років — це сума, одержана від складання порядкових номерів тих років упродовж яких функціонує об'єкт.

Наприклад, якщо строк використання верстата дорівнює чотирьом рокам, то сума років становитиме $10 (1 + 2 + 3 + 4)$.

Згідно з цим методом, річна норма амортизації визначається як відношення залишку на певний рік строку експлуатації до підсумку років. Якщо амортизація нараховується за **методом зменшеного залишку**, то для норми амортизації використовується подвійна ставка відрахувань, розрахована за методом прямолінійного рівномірного списання.

У тих випадках, коли об'єкти, що амортизуються, мають галузеву специфіку і потребують надання додаткових податкових пільг, крім загальних методів амортизації, використовують низку спеціальних методів. До спеціальних методів амортизації належать методи амортизації малоцінних позаоборотних активів.

Особливістю малоцінних позаоборотних активів, до яких відносять інструменти і господарський інвентар, є те, що для цієї категорії засобів не розраховуються норми амортизації. Сума амортизаційних відрахувань визначається виходячи із вартості використаних за період малоцінних засобів: вартість на початок періоду плюс вартість засобів, які надійшли за період, мінус вартість засобів на кінець періоду. Цей метод отримав назву **методу запасів**.

У деяких державах, наприклад, в Японії, використовують методи спеціальної амортизації, які зумовлені необхідністю надання додаткових пільг. До них належать, зокрема, *метод первинної скидки*, який дає змогу в доповнення до звичайної амортизації списувати в перший обліковий період придбання від 10 до 50 % вартості основного капіталу. Цей метод використовується для деяких заводів і обладнання в малорозвинених районах або в експериментальних галузях.

Таким чином, залишкова вартість основних засобів або реальних позаоборотних активів, які відображуються в балансі, можуть суттєво відрізнитися залежно від того, який метод амортизації використовується компанією (об'єднанням).

У зарубіжних державах допускається нарахування амортизації окремо для цілей бухгалтерського обліку і для оподаткування. Наприклад, у США діє *система прискореного відшкодування витрат*, згідно з якою для розрахунку прибутку, який належить оподаткуванню, підприємства використовують методи прискореної амортизації незалежно від методу бухгалтерського обліку.

Наступний об'єкт обліку, який належить до позаоборотних активів — це невідчутні (нематеріальні) активи. До них відносять засоби, що не мають фізично відчутної форми, але приносять компанії прибуток: ділова репутація фірми; патенти; товарні знаки; торгові марки; авторські права; ліцензії; витрати на наукові дослідження і дослідно-конструкторські розробки; витрати на програмне забезпечення ЕОМ. Облік нематеріальних активів, який передбачений МСБО, в основному не відрізняється від вітчизняного.

Розглянемо облік оборотних активів на підприємствах зарубіжних держав. Насамперед до них відносять матеріально-виробничі запаси, до складу яких входять: сировина і матеріали, готова продукція, незавершене виробництво.

Матеріально-виробничі запаси — це матеріальні активи, призначені для реалізації впродовж ділового циклу; виробничого споживання підприємством; виробничого споживання і виготовлення продукції, передбаченої для реалізації.

Згідно з вимогами МСБО основною базою оцінки матеріально-виробничих запасів є собівартість. Під собівартістю матеріально-виробничих запасів розуміють прямі та непрямі витрати, необхідні для того, щоб придати тому чи іншому компоненту матеріально-виробничих запасів діючий вигляд і доставити його до певного місця (МСБО-2. «Запаси»). Витрати на придбання цих запа-

сів змінюються внаслідок коливання цін на ці товари, у зв'язку з чим один і той же вид товару може мати різну собівартість залежно від строків його купівлі. У разі великої кількості запасів важко визначити фактичну собівартість товарів, які знаходяться в переробці, і товарів, які залишилися на складі. Щоб скасувати цю проблему, в західному обліку використовується припущення, згідно з яким послідовність надходження запасів до переробки трактується не як потік фактичних одиниць товарів; а як рух їх собівартостей. Виходячи з концепції руху собівартостей, згідно з МСБО, використовують такі методи оцінки запасів:

- ▶ за собівартістю кожної одиниці закуплених запасів;
- ▶ за середньою собівартістю;
- ▶ за собівартістю перших за часом закуплених товарів;
- ▶ за собівартістю останніх за часом закуплених товарів та ін.

Метод оцінки, виходячи із визначення собівартості одиниці закуплених запасів, за сутністю означає облік їх руху за фактичною собівартістю. Для використання цього методу потрібний фізичний розподіл усіх закуплених товарно-матеріальних цінностей, що за умов великого серійного виробництва зробити практично неможливо.

Під час оцінки запасів за середньою собівартістю використовують відповідні формули розрахунків середніх величин. Наближення результату в цих випадках компенсується простотою і об'єктивністю обчислень, а також тим, що застосування цього методу не дає змоги маніпулювати показником звітного прибутку в такій мірі, як при використанні методів «Фіфо» і «Ліфо».

Оцінка запасів за **методом «Фіфо»** ґрунтується на припущенні того, що запаси використовуються в тій самій послідовності, в якій закупаються підприємством (перша партія до надходження, перша до витрачання), тобто ті запаси, які першими надійшли до виробництва, повинні бути оцінені за собівартістю перших за часом купівлі.

Наслідком використання цього методу є те, що запаси на кінець періоду оцінюються практично за їх фактичною собівартістю, а в собівартості реалізованої продукції обліковуються ціна найперших закупівель товарів (сировини). У зв'язку з цим під час оцінки запасів за методом «Фіфо» за умов підвищення цін прибуток підприємства, одержаний за звітний період, збільшиться.

Сутність **методу «Ліфо»** ґрунтується на тому, що надходження запасів до виробництва (продажу) оцінюються за собівартістю останніх за часом закупівель (остання партія до надходження, перша до витрачання). Цей метод дає змогу більш точно визначити собівартість реалізованої продукції і прибуток від реалізації.

Водночас він впливає на неточне визначення собівартості запасів на кінець періоду. Вибір методу оцінки матеріально-виробничих запасів впливає на прибуток підприємства.

Собівартість є базою для оцінки матеріально-виробничих запасів. Проте в таких випадках, коли ринкова ціна цих запасів менша собівартості, то за правилом нижчої із двох оцінок в обліку використовується ринкова ціна.

Основою системи обліку і контролю за товарно-матеріальними цінностями в зарубіжних компаніях є аналітичний облік, тобто контрольний облік окремих матеріальних позицій, основні принципи і методи якого не відрізняються від вітчизняного обліку матеріалів і готової продукції.

Найбільш ліквідна частина оборотних активів підприємства — це грошові кошти. До грошових коштів відносять грошові суми в касі і на поточних рахунках в установах банків. Грошові кошти використовують для поточних платежів, а ті грошові кошти, на використання (витрати) яких встановлені відповідні обмеження і які не можуть бути зняті з банківського рахунка впродовж відповідного циклу, а також грошові кошти, не призначені для поточних платежів, не включаються до складу оборотних активів.

Грошові кошти — це монети, банкноти і валюта, депозити в банку, які можуть бути використані підприємством. До грошових коштів також відносять банківські переказні векселі, грошові перекази, чеки касирів банку. Грошові кошти обліковуються за їх об'явленою вартістю.

До оборотних активів належать також цінні папери, що легко реалізуються, які приносять дохід власнику у вигляді відсотків чи дивідендів. Ці папери у разі потреби можуть бути реалізовані на ринку цінних паперів і перетворені на готівку. Купівля цінних паперів проводиться не з метою завоювання ринків збуту чи розповсюдження впливу на інші компанії, а для вигідного розміщення вільних грошових коштів. Цінні папери, що легко реалізуються, діляться на короткострокові свідоцтва; боргові обов'язки і цінні папери, які дають право власності. Прикладом короткострокових свідоцтв є комерційні папери і казначейські векселі.

Комерційні папери — це обов'язки великих компаній, які не мають спеціального забезпечення, випускаються на період від 30 до 270 днів. Залучати грошові кошти шляхом випуску комерційних паперів вигідно, тому що оплачувані за ними відсотки нижчі ніж банківські відсотки, які нараховуються за надані займи клієнтам.

Казначейські (державні) векселі — це короткострокові зобов'язання Федерального уряду, які кожного тижня продаються на строк від 31 до 182 днів. Їх ціна коливається в межах від 10 тис. до 1 млн. дол. США.

Крім комерційних паперів і казначейських векселів, короткострокові свідоцтва можуть бути у вигляді акцептованого банком векселя; згоди про перекупку; депозитних сертифікатів; євродоларів .

Вексель, акцептований банком — простий вексель про торгову угоду між двома контрагентами, який є його гарантом. Такі векселі мають обіг поза межами біржового ринку цінних паперів.

Згода про перекупку — це угода, за якою дилер продав короткострокові цінні папери інвестору і зобов'язується їх заново викупити через декілька днів.

Ринок **депозитних сертифікатів** не відрізняється від вітчизняного ринку цінних паперів.

Євродоларами називаються доларові депозити США в іноземних банках. Термін вкладу визначається вкладником і може бути обмежений однією добою. Вклад має бути не менше 100 тис. дол., ставка відсотка урядом не регулюється. Цей вид цінних паперів особливо інтенсивно використовується в діяльності великих корпорацій. Ця категорія цінних паперів в обліку і звітності може належати до грошових коштів.

Боргові зобов'язання, що легко реалізуються — це облігації держави і корпорацій. **Цінні папери**, що легко реалізуються, дають право власності — це привілейовані і звичайні акції, закуплені підприємствами на строк до одного року.

У США і західноєвропейських державах підприємства вкладають засоби в короткострокові цінні папери держави. В Японії основна частина подібних короткострокових вкладень припадає на приватні корпорації. Короткострокові цінні папери обліковуються і відображаються в звітності згідно з правилом нижчої з двох оцінок за собівартістю або ринковою ціною. Проте, наприклад, в Японії це правило не є безумовним і залишається на розсуд підприємств. Під собівартістю цінних паперів, що легко реалізуються, розуміють їх купівельну ціну і витрати, пов'язані з їх придбанням, це комісійні нагороди брокерам і податки. Комісійні нагороди брокерам виплачуються як під час купівлі, так і під час продажу цінних паперів. Наприклад, в США ці комісійні коливаються від 1 до 3 % проданої ціни для партії (лота) в 1 тис. акцій і менше і від 12,5 дол. до 30 дол. за 100 акцій для лотів від 1 тис. до 100 тис. акцій.

Податки за переказ акцій сплачують лише продавці цінних паперів. Згідно з МСБО в обліку цінних паперів, які легко реалізуються, формуються такі показники: сукупна собівартість і ринкова ціна короткострокових цінних паперів; валові нереалізовані прибутки і збитки; чистий прибуток або збиток. Під одержаними прибутками чи понесеними збитками розуміють прибутки чи збитки, які виникли від продажу цінних паперів внаслідок розходжень між їх собівартістю та ринковою ціною. Нереалізовані прибутки і збитки — це різниця між собівартістю і ринковою ціною паперів, які є на відповідну дату. Зміни в оцінці паперів на ринку обліковуються при розрахунках вартості активів і чистого прибутку підприємства, навіть якщо ці папери не були продані в звітному періоді.

Довгострокові цінні папери в обліку відносять до групи довгострокових інвестицій. Довгострокові інвестиції займають проміжне положення між оборотними і необоротними активами підприємства. Оцінка довгострокових інвестицій в акції інших компаній для поточного обліку і звітності залежить від того, якою часткою акцій певної компанії володіє інвестор. Якщо він володіє менше ніж 20 % акцій компанії, то інвестиції оцінюються за собівартістю, включаючи всі витрати на їх придбання. Одержані за цими акціями дивіденди інвестор відображає як позареалізаційні доходи. Якщо підприємство володіє від 20 до 50 % акцій іншого підприємства, то вважається, що підприємство-інвестор має значний вплив на те підприємство, акції якого закупаються, проте не має змоги контролювати його діяльність. У цьому разі для оцінки інвестицій використовується *метод участі*, сутність якого полягає в тому, що обсяг інвестицій збільшується на відповідну частку інвестора в прибутках цього підприємства (або зменшується на частку в збитках цього підприємства), у разі утримання інвестором цих дивідендів інвестиції зменшуються на суму цих дивідендів. Якщо підприємство володіє більше ніж 50 % акцій іншого підприємства, підприємство-інвестор розглядається як головне підприємство, а об'єкт інвестування — як дочірнє. У цьому разі застосовується *метод консолідації*, тобто активи і обов'язки, доходи і витрати підприємства — об'єкта інвестування включаються в активи і обов'язки, доходи і витрати підприємства-інвестора. Таким чином, ці дві компанії розглядаються як одна одиниця обліку, у відношенні до якої складається звітність, яка іменується консолідованою.

Фінансова звітність. Згідно з МСБО фінансова звітність охоплює баланси, звіти про доходи (рахунки прибутків і збитків); звіти про зміни фінансового стану, звіт про рух грошових коштів, за-

уваження та інші допоміжні матеріали, які є частиною фінансових звітів. За звичайних умов фінансові звіти готуються чи друкуються один раз на рік і є об'єктом аудиторського висновку. МСБО застосовуються у фінансових звітах комерційних, виробничих і торговельно-промислових підприємств. Відповідальність за підготовку фінансових звітів і адекватне розкриття інформації несе керівництво підприємства.

Під час складання звітності потрібно дотримуватися відповідних вимог, які мають деякі обмеження на інформацію, що включається у звітність. До них належать:

1) оптимальне співвідношення витрат і вигоди (користі), які означають, що витрати на складання звітності повинні мати розумне співвідношення з одержуваними з неї користі (вигоди);

2) оглядність (розглядалася раніше) як продовження принципу консерватизму в обліку;

3) конфіденційність, яка потребує, щоб у звітності підприємства містилась інформація, яка б не зашкодила підприємству.

Баланс підприємства відображує фінансове положення підприємства на відповідну дату. Згідно з МСБО баланс розкриває зміст трьох найважливіших категорій: активів, обов'язків і капіталу.

Активи характеризують господарські засоби підприємства за їх складом і напрямом вкладень, відображуються в активі балансу, а зобов'язання чи джерела утворення цих засобів і власний капітал фіксуються в пасиві балансу.

В адресній частині балансу відображують найменування господарського об'єкта (підприємства), дата, на яку складено баланс. Найменування об'єкта має відповідати назві, записаній в юридичних документах під час його створення, і відповідати статусу підприємства.

Незалежно від того, що в усіх країнах баланс принципово визначають однаково, розміщення його статей відрізняється багатогранністю. Так, в Англії пасив балансу розміщується ліворуч; а актив — праворуч. Деякі підприємства на відміну від горизонтальної форми балансу використовують вертикальну, коли спочатку наводяться статті активу балансу, а потім статті пасиву балансу або навпаки.

В основу розміщення статей балансу покладено критерії ліквідності (можливість перетворення засобів підприємства в грошову готівку), який є одним із найважливіших показників діяльності фірми при оцінюванні стабільності та фінансового стану. Статті балансу підприємств розміщують від найбільш до най-

менш ліквідних — США, Японія (табл. 14.1), або навпаки — держави Західної Європи (табл. 14.2).

Таблиця 14.3

Загальна схема балансу підприємств США

| Актив балансу | Пасив балансу |
|---|---|
| <p>I. Оборотні активи</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Грошові кошти <ol style="list-style-type: none"> а) в банках б) в касі 2. Цінні папери, що легко реалізуються 3. Рахунки покущів 4. Депозити 5. Аванси службовцям 6. Витрати майбутніх періодів 7. Матеріально-виробничі запаси за нижчою з двох оцінок — собівартість або ринкова ціна <ol style="list-style-type: none"> а) скидки за витратами матеріально-виробничих запасів (вираховують) б) готова продукція в) незавершене виробництво г) сировина д) інші запаси <p>II. Позаоборотні активи</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Земля 2. Споруди 3. Машини і обладнання 4. Інструменти 5. Транспорт 6. Конторське обладнання 7. Амортизація 8. Ціна фірми за собівартістю | <p>I. Короткострокові зобов'язання</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Банківський овердрафт (це фінансування банком операцій компанії поза межами суми, яка є на рахунку в певному банку) 2. Рахунки за основними операціями до платежів 3. Податок до платежу 4. Накопичені обов'язки 5. Заборгованість, пов'язана з виплатою відсотків за короткостроковими зобов'язаннями <p>II. Довгострокові зобов'язання</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Кредити банку 2. Позики під нерухомі засоби <p>III. Акціонерний капітал</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Капітал, дозволений до випуску 2. Випущений капітал — загальні акції 3. Доповнюючий капітал 3. Накопичений прибуток |

Звіт про доходи. Звіт про доходи або звіт про прибутки — це опис окремих обставин, які обумовили той чи інший результат діяльності підприємства за відповідний період.

Звіт про прибутки може формуватися методом витрат на досягнутий оборот — американський варіант або методом загальних витрат — європейський варіант. Ці методи рівноцінні, бо мають рівноцінний підсумок, тобто прибуток, який лише по-іншому розраховується. У вітчизняній практиці статті звіту про прибутки за змістом не відрізняються від статей формування і розподілу прибутку.

Загальна схема балансу підприємств ФРН

| Актив | Пасив |
|--|--|
| <p>A. ОСНОВНІ АКТИВИ</p> <p>I. Нематеріальні предмети майна</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Концесії, промислово охоронні права й інші права та цінності, а також ліцензії на такого роду права і цінності 2. Ціна фірми 3. Розрахунки проведені у залік <p>II. Основні активи у майновій формі</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Земельна власність, подібні права на земельні ділянки і споруди, включаючи споруди на чужих земельних ділянках 2. Технологічні установки і машини 3. Інші установки, заводське і конторське обладнання 4. Розрахунки, проведені в залік і незавершене будівництво <p>III. Фінансові основні активи</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Паї у споріднених підприємствах, які включені у звіт концерну 2. Позички, надані спорідненим підприємствам, які включені до звіту концерну 3. Паї у споріднених підприємствах, які не включені до звіту концерну 4. Позички надані спорідненим підприємствам, які не включені до звіту концерну 5. Цінні папери основних активів 6. Інші позики і кредити <p>B. ОБОРОТНІ АКТИВИ</p> <p>I. Запаси</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Сировина, допоміжні матеріали і паливо 2. Незавершене виробництво, невиконані послуги 3. Готові вироби і товари 4. Розрахунки, які проведені до заліку <p>II. Вимоги й інші майнові предмети</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Вимоги постачання і послуги 2. Вимоги до споріднених підприємств, які включені до звіту концерну 3. Вимоги до споріднених підприємств, які не включені до звіту концерну 4. Інші майнові предмети <p>III. Інші майнові предмети</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Паї у споріднених підприємствах, які включені до звіту концерну 2. Власні паї 3. Інші цінні папери <p>IV. Чеки, кошти у касі, внесені до федерального банку, поточні коштові внески і внески у кредитних установах</p> <p>V. Витрати майбутніх періодів</p> | <p>A. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ</p> <p>I. Статутний капітал</p> <p>II. Резерв капіталу</p> <p>III. Резерви, які утворюються за рахунок прибутку</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Резерв обов'язковий, який передбачений законом 2. Резерв для власних паїв 3. Статутні резерви 4. Інші резерви, які створюються за рахунок прибутку <p>IV. Перехід прибутку (збитку) з минулих господарських років</p> <p>V. Чистий приріст (дефіцит)</p> <p>B. РЕЗЕРВНІ ВІДРАХУВАННЯ</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Пенсійні резервні відрахування і подібні зобов'язання 2. Податкові резервні відрахування 3. Інші резервні відрахування <p>B. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Випущені облігації (в тому числі облігації, забезпечені правом обміну на акції) 2. Зобов'язання перед кредитними установами 3. Одержані авансові виплати згідно з замовленнями 4. Зобов'язання з поставок і послуг 5. Зобов'язання прийнятих до оплати переказних векселів і встановлених власних векселів 6. Зобов'язання перед спорідненими підприємствами, які включені до звіту концерну 7. Зобов'язання перед спорідненими підприємствами, які не включені у звіт концерну 8. Інші зобов'язання <p>У тому числі: з податків із соціального страхування</p> <p>Г. ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ</p> |

Це не стосується таких статей: надзвичайні доходи і витрати, які включають доходи або витрати підприємства, що виникають за межами звичайної комерційної діяльності, або доходи і витрати, які рідко виникають, а також інші суми. Надзвичайний підсумок або результат — це загальна сума від надзвичайних доходів і витрат.

Перевагами методу витрат на оборот є:

1) отримання зв'язку між виручкою від реалізації і витратами підприємства;

2) використання функціонального обліку при складенні звіту (дає змогу отримати уявлення про структуру витрат підприємства);

3) більш широке розповсюдження в світовій практиці.

Перевагами методу загальних витрат є:

1) подання в звітності загального обсягу виробництва, робіт, послуг, за період;

2) відкритий показ важливих видів витрат;

3) переваги з погляду розрахунків, бо не існує необхідності організації обліку витрат;

4) більша інформованість на підприємствах з продовженим циклом виробництва.

«Звіт про зміни у фінансовому положенні» і «Звіт про рух грошових коштів». Згідно з МСБО до річного фінансового звіту включається звіт про зміни у фінансовому положенні. У ньому відображується динаміка джерел фінансових засобів підприємства і дані про напрямки використання цих засобів за звітний період.

Як правило, під фінансовими засобами підприємства розуміють чисті оборотні активи — різницю між оборотними активами підприємства і його короткостроковими зобов'язаннями. Чисті оборотні активи потрібні для підтримання стійкого фінансового положення підприємства, оскільки їх наявність означає, що воно не тільки спроможне погасити свої короткострокові зобов'язання в поточному році, а й має фінансові ресурси для відтворення своєї діяльності. Чисті оборотні активи є індикатором цілеспрямованості вкладання засобів у відповідне підприємство для інвесторів і кредиторів.

Іншою формою звіту, яка також характеризує зміни у фінансовому положенні є «Звіт про рух грошових коштів». Його особливістю є те, що всі зміни у фінансових ресурсах підприємства розглядаються з погляду руху грошових коштів.

У деяких державах звітам про рух грошових коштів приділяється важливе значення. Так, в США з 1988 р. діє стандарт, згідно з яким підприємство складає лише звіт про рух грошових коштів

замість звіту про зміни у фінансовому стані. Це мотивується тим, що такий підхід дає змогу більш об'єктивно оцінити ліквідність підприємства за умов інфляції.

Звіт про рух грошових коштів дає користувачам змогу оцінити майбутні надходження грошових коштів, здатність підприємства погасити свою заборгованість і виплатити дивіденди, провести аналіз необхідності залучення додаткових фінансових ресурсів.

До складу річного звіту належать також додатки, які пояснюють і доповнюють баланс і звіт про прибутки. Доповідь про загальний стан справ і шляхи його розвитку.

Публікація річного звіту є обов'язковою для економічно розвинених держав.

Список літератури

1. *Білоусько В. С.* Система счетов и отражение на них хозяйственных операций: Лекция. — Харьков, 1987. — 35 с.
2. *Білоусько В. С.* Етапи та історія розвитку теорії бухгалтерського обліку. — Харків, 1999.
3. *Білоусько В. С., Беленкова М. І.* Теорія бухгалтерського обліку: Курс лекцій. — Харків, 1996.
4. *Бухгалтерский учет: Учебник / И. Е. Тишков, А. И. Болдинова, Т. Н. Дементей и др.; Под общ. ред. И. С. Тишкова.* — Минск: Высш. шк., 1994. — 688 с.
5. *Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / За ред. Ф. Ф. Бутинця.* — Житомир: ЖІТІ, 2000.
6. *Галкин А. Ф., Войчук Г. И., Огийчук Н. Ф.* Теория бухгалтерского учёта. — М.: Статистика, 1976.
7. *Грабова Н. М.* Теорія бухгалтерського обліку. — К.: Вища шк., 1986. — 310 с.
8. *Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Мінфін України, 30.11.1999 р., № 291.* — Харків, 1999.
9. *Кузьминский А. Н.* Теория бухгалтерского учёта. — К.: Вища шк., 1990. — 253 с.
10. *Макаров В. Г.* Теория бухгалтерского учёта. — М.: Финансы и статистика, 1983. — 271 с.
11. *Мальшев И. В.* Теория бухгалтерского учёта. — М.: Финансы и статистика, 1981. — 263 с.
12. *Палий В. Ф., Соколов Я. В.* АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1981.
13. *Палий В. Ф., Соколов Я. В.* Теория бухгалтерского учёта. — М.: Финансы и статистика, 1984. — 279 с.
14. *План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Мінфін України, 30.11.1999 р., № 291.* — Харків, 1999.

15. *Про бухгалтерський облік та звітність в Україні*. Закон України від 16.07.1999 р. № 996. — Харків, 1999.
16. *Соколов Я. В.* История развития бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1985. — 367 с.
17. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник. — К.: А.С.К., 2000.

Зміст

| | |
|---|-----------|
| Передмова | 3 |
| Тема 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА І ФУНКЦІЇ ГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ | 5 |
| 1.1. Загальні положення | 5 |
| 1.2. Характеристика господарського обліку, його виникнення та розвиток | 9 |
| 1.3. Види господарського обліку та їх методологічна єдність | 10 |
| 1.4. Вимірники, що застосовують в обліку | 15 |
| 1.5. Мета й основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності | 16 |
| 1.6. Завдання, вимоги та функції бухгалтерського обліку | 17 |
| 1.7. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності | 19 |
| Тема 2. ПРЕДМЕТ І МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | 23 |
| 2.1. Загальна характеристика предмета бухгалтерського обліку | 23 |
| 2.2. Господарські активи (засоби), джерела їх утворення як об'єкти бухгалтерського обліку та їх класифікація | 24 |
| 2.3. Класифікація господарських активів (засобів виробництва) та джерел їх утворення за економічним призначенням і ознаками | 26 |
| 2.4. Класифікація господарських активів (засобів) за складом і розміщенням та за джерелами їх утворення | 34 |
| 2.4.1. Класифікація господарських активів (засобів) за складом і розміщенням | 34 |
| 2.4.2. Класифікація господарських активів (засобів) за джерелами їх утворення (класифікація джерел господарських активів) | 37 |
| 2.5. Загальна характеристика господарських процесів ... | 39 |
| 2.6. Загальна характеристика та елементи методу бухгалтерського обліку | 40 |
| Тема 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС | 43 |
| 3.1. Бухгалтерський баланс, його зміст і будова | 43 |
| 3.2. Структура бухгалтерського балансу | 45 |
| 3.3. Зміни в бухгалтерському балансі, зумовлені господарськими операціями (типи змін у балансі) | 49 |
| Тема 4. СИСТЕМА РАХУНКІВ І ВІДБРАЖЕННЯ В НИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ | 51 |

| | |
|---|------------|
| 4.1. Сутність, призначення та будова рахунків бухгалтерського обліку | 51 |
| 4.2. Характеристика рахунків бухгалтерського обліку господарських активів (активні) і джерел їх утворення (пасивні). Особливості активно-пасивних рахунків і рахунків господарських процесів | 53 |
| 4.3. Подвійний запис (подвійне відображення), його сутність і значення. Кореспонденція рахунків. Прості і складні кореспонденції рахунків | 59 |
| 4.4. Хронологічна і систематична реєстрація господарських операцій в бухгалтерському обліку | 62 |
| 4.5. Сутність і призначення синтетичних та аналітичних рахунків. Субрахунки | 63 |
| 4.6. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку | 68 |
| Тема 5. КЛАСИФІКАЦІЯ І ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | 71 |
| 5.1. План рахунків бухгалтерського обліку — основа організації обліку на підприємствах | 71 |
| 5.2. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку | 85 |
| 5.2.1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом | 86 |
| 5.2.2. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за призначенням і структурою | 90 |
| Тема 6. ОЦІНКА ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ | 99 |
| 6.1. Оцінка та калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку, їх сутність і характеристика | 99 |
| Тема 7. МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ | 105 |
| 7.1. Методологічні основи обліку обороту (обігу) господарських активів (засобів) на підприємствах. Стадії руху господарських засобів і значення відокремленого відображення їх у бухгалтерському обліку | 105 |
| 7.2. Сутність, характеристика та особливості обліку процесу постачання | 107 |
| 7.2.1. Особливості обліку придбання (купівлі) предметів праці (оборотних засобів) | 108 |
| 7.2.2. Особливості обліку придбання основних засобів | 110 |
| 7.3. Методологія обліку процесу виробництва | 112 |
| 7.3.1. Сутність і характеристика процесу виробництва, витрати на виробництво та їх класифікація | 112 |
| 7.3.2. Характеристика рахунків для обліку витрат і виходу продукції. Особливості бухгалтерського обліку витрат і виходу продукції | 116 |

| | |
|--|-----|
| 7.3.3. Відображення на рахунках одержаної продукції, виконаних робіт і наданих послуг. Калькуляція виробничої собівартості продукції, робіт і послуг | 122 |
| 7.4. Сутність, характеристика та особливості відображення в поточному обліку процесу реалізації | 125 |
| Тема 8. ДОКУМЕНТАЦІЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | 131 |
| 8.1. Загальні поняття про документи та бухгалтерську документацію | 131 |
| 8.2. Класифікація документів | 132 |
| 8.3. Реквізити бухгалтерських документів. Порядок оформлення та опрацювання бухгалтерських документів | 135 |
| 8.4. Документообіг та його організація. Організація зберігання документів | 139 |
| Тема 9. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | 141 |
| 9.1. Сутність та значення інвентаризації | 141 |
| 9.2. Види інвентаризації | 144 |
| 9.3. Порядок проведення й оформлення результатів інвентаризації | 145 |
| Тема 10. ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | 151 |
| 10.1. Регістри бухгалтерського обліку, їх сутність, призначення, види і форми. Способи і техніка запису в облікові реєстри | 151 |
| 10.2. Способи виправлення помилок у бухгалтерському обліку | 156 |
| 10.3. Форми бухгалтерського обліку та їх історичний розвиток. Принципи побудови форм бухгалтерського обліку та перспективи їх розвитку в сучасних умовах | 158 |
| 10.3.1. Меморіально-ордерна форма обліку | 160 |
| 10.3.2. Журнал-Головна форма обліку | 161 |
| 10.3.3. Особливості організації журнально-ордерної форми обліку | 162 |
| 10.3.4. Автоматизована форма бухгалтерського обліку | 166 |
| Тема 11. ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ | 169 |
| 11.1. Сутність і призначення бухгалтерської звітності | 169 |
| 11.2. Основний зміст, порядок складання і затвердження бухгалтерської звітності. Консолідація звітності | 170 |
| Тема 12. ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | 173 |
| 12.1. Основні принципи організації бухгалтерського обліку | 173 |

| | |
|---|------------|
| 12.2. Централізований і децентралізований бухгалтерський облік. Планування організації бухгалтерського обліку на підприємстві | 176 |
| 12.3. Бухгалтерський апарат, його структура, функції та організація праці | 179 |
| 12.4. Права, обов'язки та відповідальність головних бухгалтерів | 181 |
| Тема 13. ЕТАПИ ТА ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | 183 |
| Тема 14. ОБЛІК ЗА КОРДОНОМ | 197 |
| 14.1. Основні принципи обліку в державах світової співдружності. Міжнародні стандарти | 197 |
| 14.2. Історія створення Комітету міжнародних стандартів обліку (КМСО), його функції, повноваження та обов'язки | 203 |
| 14.3. Основні положення чинних міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) | 207 |
| 14.4. Управлінський облік | 213 |
| 14.5. Фінансовий облік і звітність | 220 |
| Список літератури | 233 |

Навчальне видання

Білоусько Володимир Семенович
Беленкова Марія Іванівна

ТЕОРІЯ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ

За редакцією В. С. Білоуська

Видання друге

Оправа і титул художника *В. С. Жиборовського*
Комп'ютерна верстка *Л. М. Кіпріянової*

ТОВ «Мета»

03110, Київ-110, вул. Туполева, 18, д

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єкта видавничої справи ДК № 761 від 10.01.2002 р.

Підписано до друку 05.09.2002 р. Формат 60 × 84/16.

Папір офс. № 1. Гарнітура Century Schoolbook. Офс. друк.

Друк. арк. 15,00. Обл.-вид. арк. 18,72.

Зам.

Надруковано з плівок, виготовлених у видавництві «Мета»,
в АТ «Київська книжкова фабрика»,
м. Київ, вул. Воровського, 24