

**Василь СОПКО, Валерія СОПКО, Ольга СОПКО**

# **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК:**

## **ЗАГАЛЬНА ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

**Навчальний посібник**

**2001**

**Сопко В.В., Сопко В.В., Сопко О.В.**

Бухгалтерський облік. Загальна теорія бухгалтерського обліку. Навчальний посібник. 2001 – 353с

Розкриваються теоретичні та методологічні основи бухгалтерського обліку як системи знань в умовах становлення ринкових відносин в економіці України.

Розглядаються питання загальної теорії бухгалтерського обліку, фінансового (економіко – правовий аспект) та внутрішньогосподарського (виробничо – комерційний аспект) обліку, згідно з вимогами таких відносин.

Призначення для всіх, хто має намір оволодіти бухгалтерським обліком у сучасних умовах господарювання.

**Рецензенти:**

В.І. Горелкин

доктор економічних наук, професор

Ю.І.Осадчий

доктор економічних наук, професор

# ВСТУП

Сьогодні у світі є понад двадцять визначень терміну “*Бухгалтерський облік*”, це свідчить про те, що він містить у собі дуже багато елементів, які необхідно розкрити для того, щоб зрозуміти суть цього поняття. Бухгалтерський облік - це система знань, яка сформувалася як самостійна наука, тільки їй властивою теорією та практикою. Історично процес формування бухгалтерської науки проходив так, що понад сім тисяч років бухгалтерський облік формувався тільки як практика, за останні три тисячоліття (починаючи з Ксенофонта та Платона) бухгалтерський облік формується і як теоретична система знань (наука). Найбільш суттєві теоретичні розробки бухгалтерської науки відносяться до XV-XX століття нашої ери (від Л. Пачолі 1494 р., К. Маркса 1883 р. до наших днів).

**Бухгалтерський облік** як професіональну (фахову) систему знань поділяють на шість рівнів: кваліфікований робітник, молодший спеціаліст, бакалавр, спеціаліст, магістр, аудитор (бухгалтер-професіонал).

Бухгалтер-професіонал (аудитор) - це особа, яка має диплом спеціаліста/магістра, 5-6 років практичного стажу та здав спеціальний екзамен - одержав сертифікат аудитора.

**Бухгалтерський облік** - це, перш за все, економічна наука господарювання - тобто наука про ведення (управління, керування) господарства. Разом з тим, як система знань, бухгалтерський облік включає значну кількість правових (юридичних), математичних (арифметичних, алгебраїчних та інших) знань, поєднуючи в собі значну кількість елементів також економічних наук: статистики, фінансів, аналізу господарської діяльності тощо. Завдяки чому бухгалтерський облік не даремно вважають “мовою бізнесу” або “скелетом управління”, чи навіть вважають його другим “виданням” політичної економії (П. Прудон).

Цей методичний посібник розрахований на студентів ВУЗів III та IV рівнів акредитації, аспірантів, викладачів та практикуючих бухгалтерів. Він може бути використаним для навчання та викладання курсу “Бухгалтерський облік” усіх форм навчання (денної, заочної та самостійної).

# А. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ; ПРЕДМЕТ І МЕТОД

## Розділ 1

### ПОХОДЖЕННЯ-ВИТОКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

#### 1.1. ПОПЕРЕДНІ ЗАУВАЖЕННЯ

Для нормального функціонування будь-якої ланки ринкової економіки вкрай потрібно, щоб учасники, приймаючи рішення, мали правдиву та об'єктивну інформацію про майно, грошовий та фінансовий стан, результати роботи (прибутки чи збитки), а також про процеси їх формування як на своєму підприємстві, так і в партнерів на підставі попередніх даних. Таку інформацію надає тільки бухгалтерська система обліку.

Коли, де, як виникла система *бухгалтерського обліку*? Хто є “винахідником” *бухгалтерського обліку*? Це є історичною таємницею, аналогічно тому, як не має винахідника грошей, алфавіту та багатьох інших явищ суспільного життя.

*Бухгалтерський облік*, як самостійна галузь знань, формувався протягом тисячоліть (приблизно 8-10 тисяч років).

Спочатку це була практична діяльність по реєстрації окремих господарських фактів, які потрібні були власникові або суспільній структурі (державі, муніципалітету, рабовласнику, феодалу тощо) для різних господарських потреб. Цю діяльність можна охарактеризувати як “рахівництво”. Регламентація такого обліку здійснювалась потребами в облікових даних, В основному це були інформаційні або контрольні потреби.

Розвиток класичних ринкових відносин примусив *бухгалтерський облік* сформуватися і науково (XII-XX століття) як засіб управління діяльністю торгових компаній і банків. Власників уже не задовольняв примітивний облік у прибутково-видаткових книгах, які в той час були поширені. Для управління торговими компаніями і банками потрібний був суцільний і безперервний облік, який давав би необхідну інформацію і забезпечував повсякденний контроль за наявністю і рухом вкладеного капіталу та для визначення взаємовідносин з партнерами. Бухгалтерський облік не повністю задовольняв вимоги, які ставились до нього зростаючим товарним виробництвом і бурхливим розвитком торгового капіталу.

Управлінські функції *бухгалтерського обліку* в міру його розвитку весь час поглиблювалися і вдосконалювалися. *Бухгалтерський облік* став засобом розумового узагальнення, перетворився в об'єктивну необхідність сучасного способу виробництва-рахунковедення.

Сфера застосування бухгалтерського обліку - підприємства, організації, установи виробничої, комерційної, кредитно-банківської та інших видів діяльності; а через узагальнення даних бухгалтерського обліку та звітності - галузі, економіка (господарство) окремих країн, в цілому світової економіки.

Бухгалтерський облік сьогодні - це система безперервного, суцільного і взаємопов'язаного спостереження та відображення в грошовому виразі процесу створення суспільного продукту і пов'язаних з ним процесів обміну, розподілу та перерозподілу, за наявності і рухом майна господарства, його майнових відносин з метою одержання інформації і її систематизації, яка потрібна для управління діяльністю господарства будь-якого масштабу та рівня. Можна констатувати, що сьогодні бухгалтерський облік став складовою управлінської системи світової економіки. Без бухгалтерського обліку неможливе управління будь-якою ланкою економіки світу. Недаремно бухгалтерський облік називають “мовою бізнесу”.

д **Бухгалтерський облік** використовується в усіх видах підприємницької діяльності - виробничій, комерційній, грошово-кредитній, банківській, страховій, в усіх галузях та підгалузях господарювання - промисловості, сільському господарстві, будівництві тощо. У кожному виді діяльності, у кожній галузі господарювання бухгалтерський облік має особливості. Проте вихідні положення бухгалтерського обліку є єдиними (загальними) для всіх видів діяльності, в усіх галузях господарювання. Бухгалтерський облік як інформаційна система поділяється на відкриту, яка може бути надрукована, та закриту, яка складає комерційну таємницю підприємства. Перша формує поняття “фінансовий облік”, друга — внутрішньогосподарський (управлінський, виробничий) облік. Вихідні положення бухгалтерського обліку є єдиними, загальними як для фінансового так і для внутрішньогосподарського аспектів.

## **1.2. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ**

Теоретичною основою бухгалтерського обліку є загальна економічна теорія, яка визначає закони суспільного виробництва і процесів обміну, розподілу та перерозподілу матеріальних благ на різних ступенях розвитку людського суспільства.

Бухгалтерський облік відображає ці процеси на основі економічних законів суспільного виробництва та законів про правові відносини, оскільки без їх знання не можна правильно їх відобразити.

Методологічною основою бухгалтерського обліку є діалектичний метод пізнання природи, суспільства і людського мислення, який розглядає всі явища природи і суспільства у взаємозв'язку і взаємозалежності у безперервному русі і змінах.

Діалектичний метод пізнання дає можливість кожне питання бухгалтерського обліку розглядати у взаємозв'язку і взаємозалежності з іншими питаннями цієї або інших наукових дисциплін. Положення бухгалтерського обліку розглядаються як такі, що змінюються під впливом розвитку науки, техніки і практики, їх визначення і формулювання безперервно удосконалюються. Такий підхід до вивчення питань курсу “Основи бухгалтерського обліку” дає змогу розглядати їх всебічно і на широкій науковій основі.

### 1.3. СУТНІСНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТЕРМІНУ “ОБЛІК”

Сполучення слів “бухгалтерський облік” вимагає сутнісного (змістовного) визначення цих термінів, як *особливого виду діяльності (процесу)*.

Оскільки підметом у даному сполученні є “облік”, розглянемо спочатку це слово.

д **Облік** (взагалі) - це процес (робота), який складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксації (реєстрації) фактів, процесів, подій природи або суспільного життя.

д **Спостереження** - це початковий стан емпіричних досліджень, який полягає в цілеспрямованому сприйнятті предметів, явищ дійсності для одержання безпосередніх чуттєвих даних про об'єкт пізнання.

д **Сприйняття** - це чуттєве відображення предметів та явищ об'єктивної дійсності в сукупності, притаманних їм властивостей та особливостей при безпосередній дії їх на органи почуття. Це означає, що сприйняття зводиться до визначення змістовної характеристики об'єкта який потрібно облікувати, тобто визначення предметної сутності об'єкта обліку.

д **Вимірювання** – це вираження об'єкта обліку у визначених одиницях вимірювання.

Для безпосереднього спостереження, вимірювання і відображення фактів-явищ і процесів суспільного виробництва в обліку користуються натуральними, трудовими і грошовими вимірниками.

д Реєстрація (фіксація, власне облік) – це закріплення даних про предметну сутність (властивість господарського факту-явища або процесу об'єкта обліку, одиниць його виміру, та інших характеристик) на технічному носії, папірусі, папері, перфораційній картці, магнітній стрічці, магнітному диску тощо.

Вищенаведене означає, що облік можливий тільки тоді, коли є в наявності який-небудь факт. Тобто передумовою обліку є факт (від лат. factum - зроблене, дійсна подія, тобто істина). Схематично вищенаведене може бути представлено так (див. рис. 1.1).

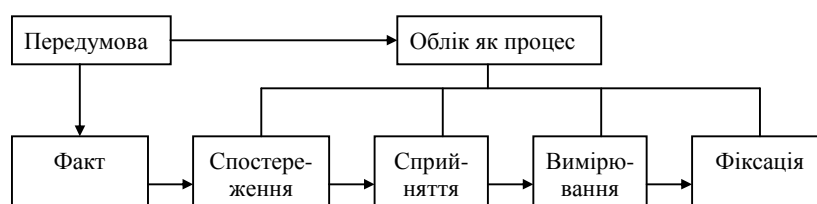


Рис 1.1. Сутність обліку як поняття

Якщо процес обліку відбувається (здійснюється) над об'єктами господарського характеру, то такий облік називають господарським обліком. Це вимагає проміжного визначення терміну (поняття) “господарський облік”.

## 1.4. ГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК

д) Господарський облік — це спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрація господарських фактів, які являються або дійсні, не вигадані явища (споруди, трактор, хліб тощо) або дійсний процес (купівля, виготовлення продукту, виконання роботи, надання послуги тощо) господарювання, в цьому він тотожний до обліку як процесу взагалі, але має свої особливості (див. рис. 1.2)

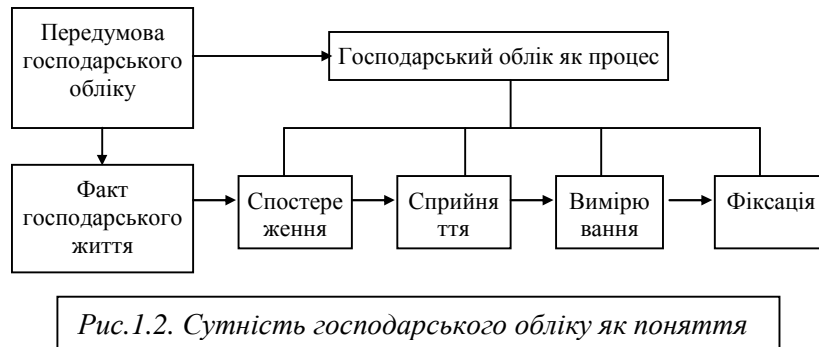


Рис.1.2. Сутність господарського обліку як поняття

Господарський облік реєструє не всі явища природи і суспільства, а лише господарські факти - діяльність людей, спрямовану на добування, перетворення і пристосування продуктів природи до потреб людського суспільства. Ця діяльність людей і є матеріальним виробництвом. Матеріальне виробництво є основою суспільного життя, оскільки воно забезпечує існування суспільства. Щоб існувати, люди насамперед повинні їсти, пити мати житло і одягатися, а щоб мати матеріальні блага, необхідно їх виробляти, тобто здійснювати матеріальне виробництво, У процесі матеріального виробництва виникає потреба в обліку кількості добутих засобів існування, а пізніше - і кількості предметів, необхідних для виробництва тієї або іншої кількості продуктів. З розвитком матеріального виробництва виникає потреба в обліку міри праці і міри споживання, тобто вартості.

Матеріальне виробництво виникло з виникненням людини, але потреба в обліку з'явилася значно пізніше.

Отже, господарський облік виник у процесі матеріального виробництва тільки на певному ступені культурного розвитку людського суспільства.

На найнижчих ступенях розвитку людського суспільства облік був надзвичайно примітивним як щодо техніки, так і щодо обсягу обліковуваних елементів процесу виробництва. Як правило, обліковувалися лише кінцеві результати людської праці: кількість вироблених продуктів, яка фіксувалася у вигляді зарубок на деревах, крапок на глиняних дошках, вузлів на кінському волоссі та ін.

З розвитком людського суспільства господарський облік ускладнювався і вдосконалювався, підвищувалися його значення і роль у господарському житті суспільства. Облік все повніше охоплював процес матеріального виробництва та людських відносин, перетворюючись на обов'язкову функцію господарського управління процесами виробництва, обміну, розподілу і

споживання або (за висловом К. Маркса) на засіб мисленого розумового узагальнення всього процесу виробництва (контролю) за процесом формування вартості та власності.

Отже, господарський облік – це кількісне відображення та якісна характеристика процесу суспільного відтворення з метою управління ним.

Господарський облік довго не поділявся на окремі види і не мав науково обґрунтованих специфічних ознак. Господарський облік у тому розумінні, як ми розглянули вище, здійснювався шляхом простих підрахунків і деяких не складних групувань обліковуваних явищ. З переходом суспільства до більш прогресивних способів виробництва, господарський облік у своєму початковому вигляді перестав задовольняти потреби суспільства. Особливо відчутним це стало в епоху формування розвинених ринкових відносин, у період відокремлення ремесла від землеробства, виникнення і розвитку міст, швидкого зростання торгівлі і розширення торговельних зв'язків між країнами.

Постійне ускладнення господарського життя призвело до диференціації господарського обліку. Сьогодні в економічній теорії господарський облік поділяють за різними ознаками. Найбільш важливим є поділ за видом, за яким господарський облік поділяють на три види; оперативний, статистичний та бухгалтерський.

Названі три види господарського обліку всебічно охоплюють складний і багатогранний процес суспільного відтворення і забезпечують облік, наявності і руху майна, економічні та правові відносини суб'єктів господарювання.

Інформаційні потреби безпосереднього - щогодинного, щозмінного, щодобового тощо - управління, коли потрібне гнучке маневрування, постійне регулювання, контроль та оцінка ходу робіт окремих об'єктів - забезпечує оперативний облік.

Для одержання інформації про показники, які характеризують закономірності та тенденції розвитку господарства, тобто масових явищ, застосовують статистичний облік.

Для того, щоб одержати узагальнюючі дані – інформацію про стан господарства та його складові елементи у суспільному житті, про зміни, які у ньому відбувалися, про стан взаємозв'язків та взаємовідносин власників (господарства) з іншими господарствами (власниками) та на цій основі визначити результати господарювання, тобто новий стан виробничих відносин, і ведуть бухгалтерський облік.

Таким чином, термін “бухгалтерський облік” характеризує поняття облік суспільних - економіко-правових (ринкових) відносин суб'єктів господарювання (тобто правовласників). Розуміння цього є першою передумовою розуміння бухгалтерського обліку як суспільного явища.

А тому його принцип – хто власник, для якого буде проводитися облік. Без розуміння процесів ринку та ринкових відносин бухгалтерський облік перетворюється на схоластику.



## Розділ 2

### ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

#### 2.1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПЕРЕДУМОВИ ВИЗНАЧЕННЯ ПРЕДМЕТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

##### 2.1.1. Загальне поняття про предмет бухгалтерського обліку.

Одним із основних питань загальної теорії будь-якої науки — тобто і бухгалтерського обліку, — є визначення його предмета. Правильне вирішення цього питання має принципове значення, оскільки залежно від того, що відображає бухгалтерський облік і в якому масштабі, розглядаються всі питання теорії і практики бухгалтерського обліку.

Визначення предмета бухгалтерського обліку та його розкриття вимагає системного та історичного підходу. Виходячи із загальних положень про предмет науки, визначення предмета бухгалтерського обліку має включати в себе все найзагальніше для бухгалтерського обліку в усіх сферах суспільного виробництва. Це загальне повинно бути і найбільш суттєвим для бухгалтерського обліку і виражати функції, завдання і роль обліку в суспільстві.

Оскільки цей процес відбувається в умовах ринкових відносин, то потрібно визначити взаємозв'язок понять “*ринок*” та “*бухгалтерський облік*”.

##### 2.1.2. Ринок і бухгалтерський облік (теорія двоїстості)

Слово “*ринок*” у нас часто пов'язують тільки з простим словом базар. Насправді термін “*ринок*” означає відносини людей у господарському житті. Оскільки термін “*господарство*” грецькою мовою означає економіка, то мова йде про економічні відносини. Але економіка має справу з людьми і тому слід попередити, що економічні дискусії тісно пов'язані з політичними дебатами, а межа між ними дуже рухома. Не дивно, що вирішення економічних питань мають прямі політичні наслідки. Економічна постановка питання, як розробити та розподілити матеріальні блага, зачіпає основи відносин у житті. Тому питання та відповіді по-різному оцінюються людьми та соціальними групами людей.

Але, якщо залишити осторонь ці аспекти, то залишається головне. Люди живуть не ізольовано, а в суспільстві (товаристві). У цьому товаристві історично сформувалася залежність однієї людини від іншої під час її економічної діяльності.

Ця залежність пояснюється у виробництві якогось продукту праці: виробу, роботи, послуги, який обмінюється на продукт праці іншого. І чим більше людина виробляє продуктів праці, тим більше вона може придбати іншого продукту праці.

Таким чином — центральним моментом у відносинах між людьми у суспільстві є обмін. Люди обмінюють те, чим володіють на правах власності і мають у своєму розпорядженні.

Володіти можна фізичними, розумовими здібностями, знаннями, навичками, грішми, будинками, машиною, землею тощо. Тобто володіти можна працею, результатами праці, грішми, природними ресурсами.

Ринкові, тобто економіко - правові відносини людей сформувалися внаслідок розподілу праці у суспільстві. Ці відносини пов'язані з рухом передумов, засобів і результатів виробництва, а також матеріальних благ у процесі їх виробництва, розподілу, обміну і споживання.

Зовнішні прояви праці особи (групи людей - підприємства), завдяки яким виготовлено продукт не для власного споживання, а для обміну на продукт праці іншої особи (чи підприємства), є товаром.

Цей процес не залежить від соціально-економічної формації (феодалізм, капіталізм, соціалізм тощо). У всіх випадках буде відбуватися обмін продукту праці на продукт праці, тобто товару на товар.

Оскільки ринок - це обмін, то у всіх випадках головним є те, що для того, щоб товари - речі, послуги тощо, могли обмінюватися, вони повинні задовольняти людські (виробничі тощо) потреби: люди (колектив людей, підприємство) повинні *хотіти* (підкреслю) віддати за них інший продукт праці, гроші тощо. Здійснюючи обмін, учасники підходять до нього, як правило, раціонально - постійно порівнюючи ступінь задоволення своїх потреб, який вони одержують від тієї чи іншої затрати, з тими “жертвами”, які вони повинні понести.

Таким чином, в основі ринкових відносин лежить товарний обмін, де виникають та реалізуються відносини двоїстого характеру. З одного боку - це обмін товару на товар (продукт праці на продукт праці), а з іншого - це зміна власника товару, тобто перехід права власності від одного власника (продавця) до іншого (покупця). А це означає, що обмін як факт має попередника - діяльність, яка підтверджує право власності на об'єкт обміну та наступника, сам обмін - зміну права власності, тобто відбуваються економіко - правові відносини.

Ринкові відносини можуть формуватися між трьома учасниками:

- фізичними особами (людина, сім'я);
- юридичними особами (підприємства різних форм власності, масштабу, організаційних структур тощо);
- державою, муніципалітетом тощо, як юридичною особою, представником суспільних інтересів вищеназваних осіб. Об'єктів обміну результатів праці (товарів) сьогодні нараховується понад дванадцять мільйонів назв. Чим ширша географія обміну, тим більше учасників. Тому процес цих відносин, цього обміну, має мати певний порядок.

Цей порядок визначається законами суспільних формувань. Законів багато: про майно, про товариство, про підприємницьку діяльність і т. д. і т. п. Але всі ці закони повинні бути пов'язані в один вузол через щось. І це “щось” наші предки “придумали” вже давно, більше десяти тисяч років тому.

Що ж воно таке?

Оце і є бухгалтерський облік: суцільне спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксація (тобто облік) усіх об'єктів обміну (носіїв ознак вартості) та усіх суб'єктів процесу обміну, (носіїв права власності на об'єкти обміну, носіїв ознак вартості) які є елементами ринку. Цей облік має відповідати суспільним вимогам, визначених законами і бути суцільним, безперервним, доказовим та відображати що обмінюється (об'єкти) та на що обмінюється (об'єкт), хто був правовласником (суб'єктом) першого об'єкта та одержав право власності на обмінний об'єкт, та хто був правовласником на другий об'єкт (тобто другий суб'єкт) став правовласником на перший об'єкт.

Узагальнення вищенаведеного див. на рис. 2.1.

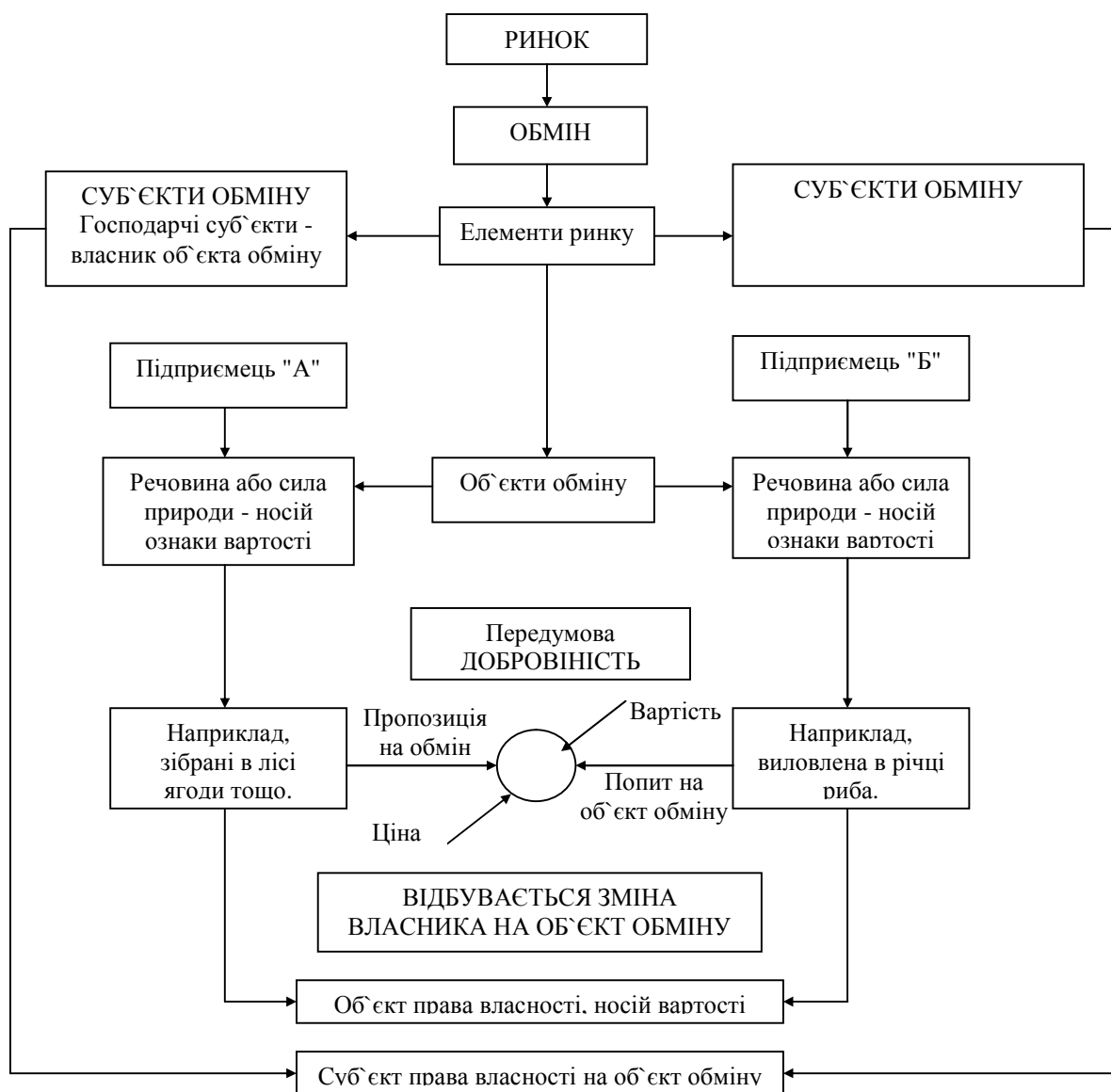


Рис. 2.1 Об'єкти і суб'єкти ринку та ринкових відносин.

Ринкові, тобто економічно - правові відносини можуть бути трьох основних форм:

- чиста ринкова економіка (нічого не регулюється);
- чиста планова економіка (все регулюється);
- змішана економіка (частково регулюється).

## **2.2. ВИЗНАЧЕННЯ ПРЕДМЕТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК СУСПІЛЬНОГО ЯВИЩА**

Як видно із рис. 2.1, об'єкти і суб'єкти ринку та ринкових відносин протистоять один одному як рівнозначні величини. Бо усе, що має вартість - з одного боку - має свого правовласника - з іншого боку. Отже в основі ринку та ринкових відносин лежить **теорія двоїстості** (двоїчності), яка означає, що кожна величина в бухгалтерському обліку одночасно виражається у двох значеннях: як вартість і як власність, тобто має економіко - правовий характер.

Розглянемо більш детально це питання.

Будь-який продукт праці, виготовлений для обміну (ринку) є суспільним продуктом.

Суспільний продукт включає всі матеріальні та нематеріальні, культурні тощо блага - продукти харчування, одяг, взуття, житло, паливо, знаряддя, предмети праці тощо, вироблені працею за певний період часу (рік). У виготовленні суспільного продукту беруть участь фізичні та юридичні особи, усі сфери суспільного відтворення (діяльності): виробнича, комерційна та грошово-кредитна (банківська). Уречевлений суспільний продукт створюється у сфері виробництва, яка охоплює такі галузі: промисловість (добувна, обробна), сільське господарство, будівництво. Крім того, існують самостійні галузі промисловості, де продукт процесу виробництва вже не є новим речовим продуктом. Це такі галузі, як вантажний транспорт і зв'язок, що обслуговують виробництво.

Для здійснення процесу відтворення (виробництва, обміну, розподілу і споживання) кожним, суб'єкт суспільного відтворення - власник (господарство) має певну кількість засобів виробництва, предметів обігу і споживання, які становлять його майно. Майно (праця минулих років, уречевлена в матеріальних благах - засобах виробництва, предметах обігу і споживання, крім особистого майна населення), є власністю окремих фізичних або юридичних осіб. Господарюючі структури використовують майно як матеріальну основу своєї діяльності. Облік наявності і руху цього майна в кожній формі здійснюється бухгалтерським обліком.

На виробництво суспільного продукту затрачується речовина і сила природи - жива і уречевлена праця - сировина, матеріали, паливо, запасні частини, енергія, обладнання, праця людей та здійснюється ряд інших затрат. Бухгалтерський облік відображає всі затрати, пов'язані з процесом створення суспільного продукту. На підставі одержаних показників визначається

собівартість новоствореного продукту, а також відображається його наявність і рух. Все це становить зміст бухгалтерського обліку у сфері виробництва учасника ринку.

Створений продукт обмінюється, або споживається на місці, тобто одна його частина використовується для обміну та подальшого відтворення, друга — для особистого споживання та створення різних резервів і страхових фондів. Структура обміну та розподілу визначається структурою виробництва. Обмін та розподіл сам є продуктом виробництва - не тільки за змістом, бо обмінюватися та розподілятися можуть тільки результати виробництва, але й за формою, бо певний спосіб участі у виробництві визначає особливу форму обміну та розподілу.

Форма обміну та розподілу, за якою відбуваються ці процеси залежні від економічних законів ринку. Обмін та розподіл суспільного продукту повинен суворо контролюватися. Контроль за наявністю і рухом суспільного продукту, що обмінюється та розподіляється за відповідними розрахунками між суб'єктами господарювання і покликаний здійснювати бухгалтерський облік. Через сферу обігу (торгівлю) здійснюється подальший обмін уже первинно обміняного суспільного продукту.

Процес обліку затрат, пов'язаних з просуванням суспільного продукту, облік наявності і руху суспільного продукту в грошовій і натуральній формах, а також правові відносини пов'язані з його рухом від виробництва до споживача, від одного власника до іншого, все це є змістом бухгалтерського обліку в ланках сфери обміну (комерційній діяльності).

Зі сфери обміну суспільний продукт надходить до сфери виробничого, невиробничого і особистого споживання.

Виробниче споживання є власне процес виробництва.

Невиробниче споживання здійснюється у сфері освіти, охорони здоров'я, загального управління та ін., на утримання якого витрачається значна частина суспільного продукту. Після невиробничого споживання предмети праці (сировина, матеріали, паливо тощо) споживаються остаточно, вибувають з ринку і в подальшому не функціонують як матеріальні предмети процесу обміну.

Облік спожитого невиробничою сферою суспільного продукту, тобто облік затрат на її утримання, а також облік запасів суспільного продукту в цих ланках і розрахунки, пов'язані з цією діяльністю, є основним змістом бухгалтерського обліку в ланках бюджетної сфери. Суспільний продукт, який проданий зі сфери обігу в особисте споживання членам суспільства, виходить за межі бухгалтерського обліку господарюючих суб'єктів.

У процесі створення, обміну, розподілу і споживання суспільного продукту виникають різні правові відносини суб'єктів господарювання. Облік і контроль за цими відносинами також здійснює бухгалтерський облік.

Таким чином, найбільш суттєвими складовими елементами бухгалтерського обліку, які визначають зміст його предмета, є такі:

- 1) наявність і рух майна господарства (власника), що є матеріальною основою для діяльності (економічно - правова характеристика);
- 2) процес створення (виробництва, добування) суспільного продукту, його обмін, розподіл і споживання, зміни форм та зміни власника;
- 3) правові - розрахункові, кредитні та інші - відносини, зобов'язання, що виникають у процесі обміну між суб'єктами господарювання (доказовість).

Виходячи із сутнісного визначення обліку, зумовленого економічною та правовою природою системи господарювання, та узагальнюючи світову теорію і практику обліку, основним його змістом, можна вважати процес створення (виробництва) суспільного продукту, його обмін, розподіл споживання в умовах ринкових відносин.

Отже, предметом бухгалтерського обліку є майно суб'єктів господарювання, його рух у процесі діяльності: виробництва, обміну, розподілу і споживання суспільного продукту та правові відносини (тобто зобов'язання), що виникають при цьому між суб'єктами господарювання відносно майна.

Таке визначення відповідає вимогам про те, що облік повинен відображати стан майна господарства, його обмін та права власності на майно і розкривати найзагальніші і найсуттєвіші елементи бухгалтерського обліку у всіх ланках — суб'єктах ринкового господарювання, що становлять його основний зміст і призначення. Зміст предмета розкриває значення бухгалтерського обліку, його роль у системі ринкових відносин усього світового суспільства.

### **2.3. ВИЗНАЧЕННЯ МЕЖІ, В ЯКІЙ БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВІДОБРАЖАЄ СВІЙ ПРЕДМЕТ**

При визначенні межі, в якій бухгалтерський облік відображає свій предмет, слід виходити з концептуальної сутності бухгалтерського обліку як скелету управління економікою в умовах ринку, та із функціональних задач, які на нього покладені в системі господарювання, тобто підприємницької діяльності.

Підприємництво, як самостійна ініціатива, систематичне: це діяльність на власний ризик по виробництву продукції, наданню послуг або виконанню робіт (зайняття торгівлею, кредитно-банківською діяльністю) відповідно до чинного законодавства і повинно бути оформлено як юридична особа, тобто як суб'єкт господарювання.

Суб'єктами підприємницької діяльності можуть бути як громадяни (які не обмежені законом у правоздатності або дієздатності) так інші юридичні колективи підприємств (держава, муніципалітет тощо), встановлені законом.

Усі суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від виду діяльності - виробничої, комерційної, кредитно-банківської - зобов'язані вести бухгалтерський облік своєї діяльності, відповідно до встановленого порядку.

Основними формами організації підприємницької діяльності є підприємства та організації.

У суспільстві окрім підприємницької діяльності налічується багато непідприємницької діяльності. До неї належать: загальне та муніципальне управління, охорона інтересів та незалежності суспільства тощо. Основною формою діяльності цієї сфери є установи: міністерства, освітянські установи, бібліотеки, школи, інститути тощо.

Але усі ці установи також зобов'язані вести бухгалтерський облік своєї діяльності за встановленими законами правилами.

Таким чином, основною обліковою ділянкою у суспільстві, де мають вести бухгалтерський облік, є кожний господарюючий суб'єкт, власник, фізична або юридична особа: підприємство, організація, установа.

Бухгалтерський облік у межах кожного господарюючого суб'єкта, власника, фізичної особи - підприємства, організації чи установи - є основним засобом за допомогою якого здійснюється подальший облік суспільного виробництва у масштабі корпоративних формувань (об'єднань, управлінь тощо) та у цілому в державі (світовій економіці) у системі національних рахунків. Див. рис. 2.2.

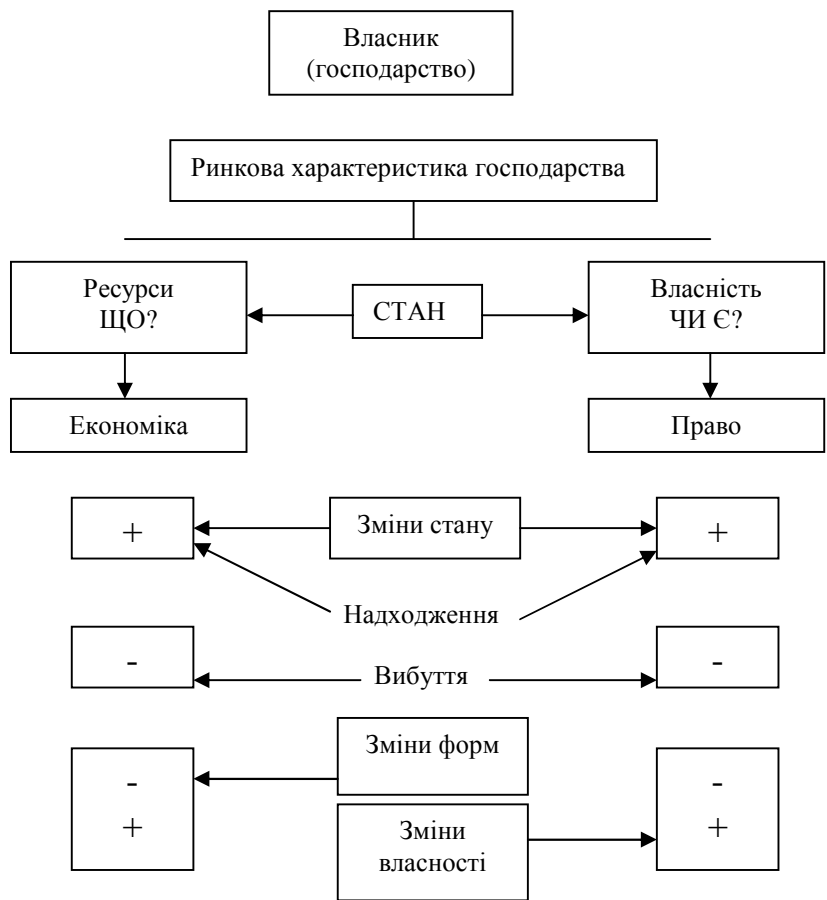


Рис. 2.2. Характеристика відображення предмета бухгалтерського обліку в межах суб'єкта господарювання (учасника ринку)

## 2.4. КОНКРЕТИЗАЦІЯ ПРЕДМЕТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ОБ'ЄКТАХ - ГОСПОДАРСЬКИХ ФАКТАХ (ЯВИЩАХ І ПРОЦЕСАХ)

### 2.4.1. Загальні визначення

Термін “об’єкт” (від лат. *objektum* — предмет) буквально означає те саме, що й “предмет”. Але для глибшого розуміння змісту словосполучення “бухгалтерський облік” терміни “предмет” і “об’єкт” слід конкретизувати. Під об’єктом необхідно розуміти частину цілого, тобто частину предмета. Це дасть змогу розібратися в такій складній науці, як бухгалтерський облік на основі принципу індивідуалізації та персоніфікації господарських фактів-явищ та процесів.

Індивідуалізація (від лат. *individum* — неподільна) та персоніфікація (від лат. *persona* — особа) означає, що кожний господарський факт як явище, чи то об’єкт (що є носієм ознак вартості), чи то суб’єкт – носій права власності, у бухгалтерському обліку має бути індивідуалізованим та персоніфікованим, тобто представлений неподільним, як вид ресурсу або особи -правовласника

У бухгалтерській термінології принцип індивідуалізації об’єктів та персоніфікації суб’єктів одержав єдиний термін "аналітичність", тобто аналітичне представлення (представлення неподільного реального ).

### 2.4.2. Що відображає бухгалтерський облік

Як ми вже визначили у бухгалтерському обліку відображаються не всі господарські факти-явища та процеси. Виникає питання. Які господарські факти попадають в орбіту бухгалтерського обліку? Для цього перш за все потрібно в’яснити зміст господарських фактів.

Будь-яке господарство - виробниче (промислове, сільськогосподарське, будівельне тощо) або комерційне (надання послуг, торгівля, банківське або побутове обслуговування тощо) як складова суспільного виробництва в умовах ринку, характеризується тією ж двоїстістю що й саме суспільство, тобто має дві сторони. Одна характеризує господарство як сукупність матеріально-речових елементів майна процесу суспільного виробництва у вартості ішла як сукупність виробничих відносин, тобто .кому належить те майно за правом власності. Тобто, з одного боку господарство це сукупність продуктивних елементів носіїв вартості, а з іншого - це сукупність правових відносин характеристик суб’єктів права власності на об’єкти (див. рис. 2.2).

Процес господарювання - це динамічний процес. Засоби як сукупність майна та правові відносини знаходяться у постійному русі та змінюються під впливом різних господарських фактів-процесів. З одного боку - це процеси надходження (залучення) нових засобів, або виробниче споживання засобів у процесі діяльності, або вибуття (вилучення) наявних засобів - продаж, псування тощо, а з іншого боку це вкладання (внески) або залучення нових капіталів (власності), або вилучення діючих капіталів чи зміна власника (уступка боргових зобов'язань тощо).



Сукупність цих процесів характеризується тією ж двоїстістю (подвійністю) що і стан господарства, тобто мають продуктивний та правовий характер (див. рис. 2.3).

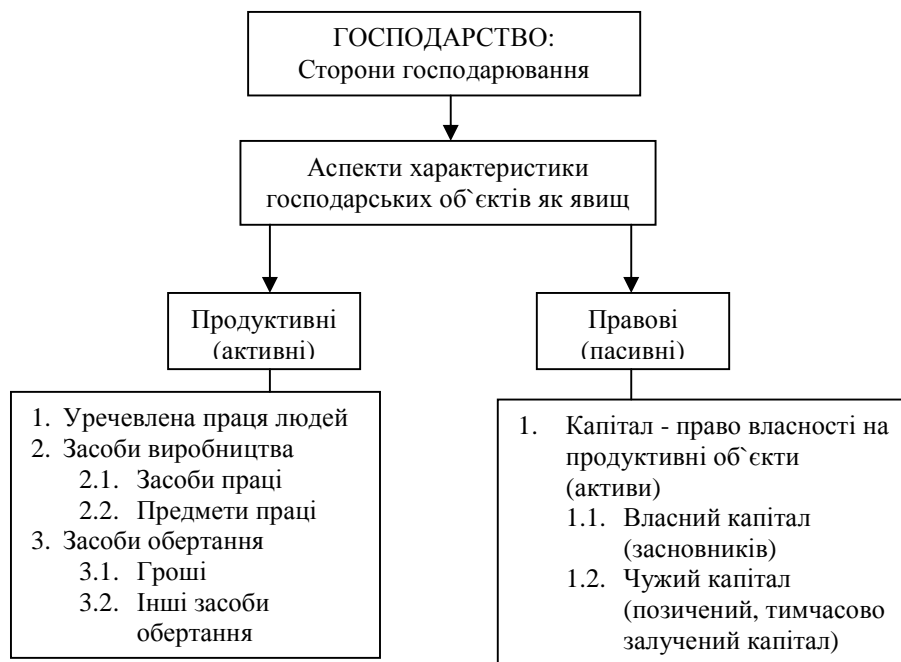
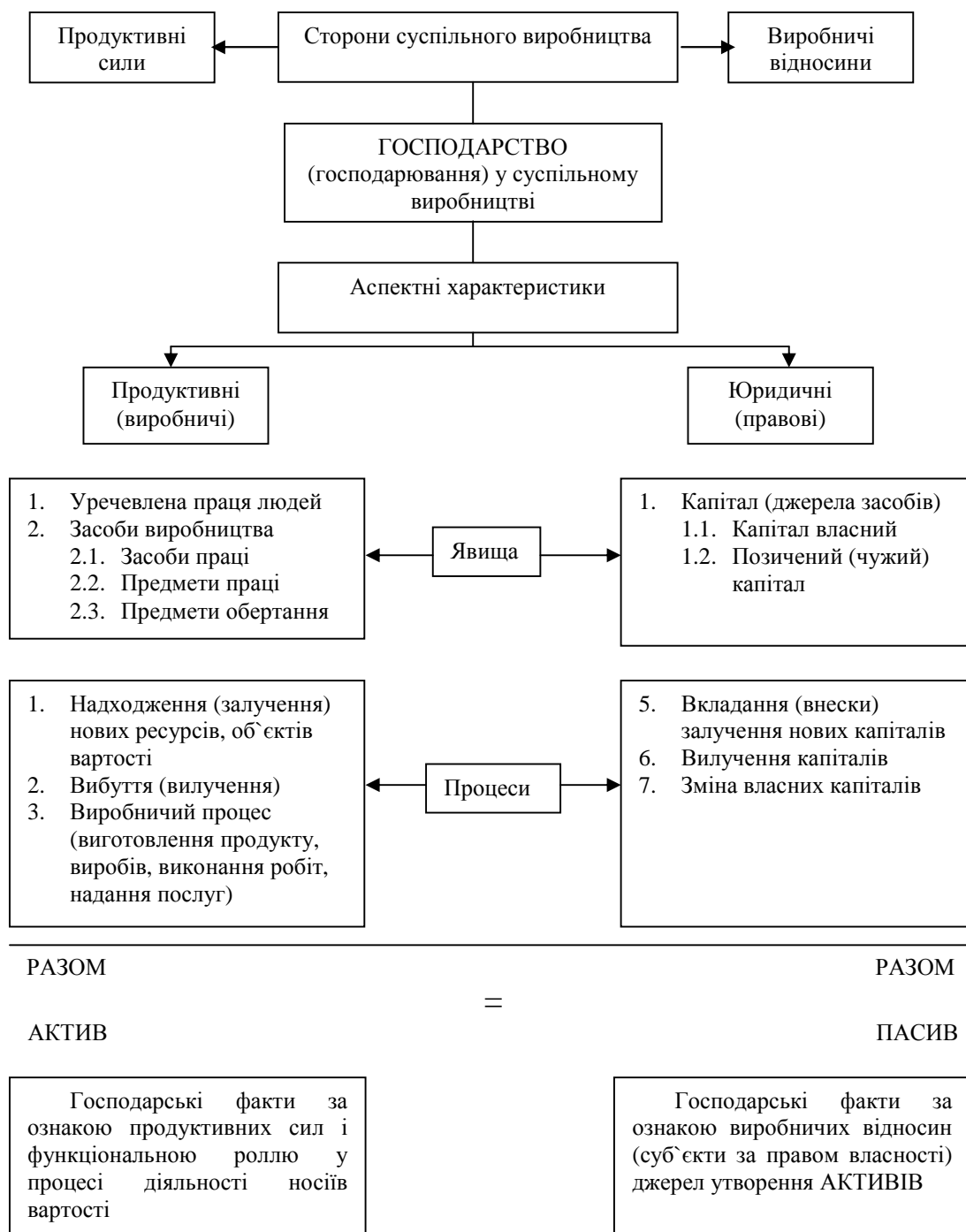


Рис. 2.2. Двоаспектне представлення господарських фактів - як явищ



Рис. 2.3. Двоаспектне представлення змін стану господарських фактів - процесів

В обох випадках, як у першому - при характеристиці стану фактів господарства (рис. 2.2) так і в іншому, при характеристиці процесів господарювання (рис. 2.3) господарство потрібно розглядати одночасно у двох аспектах (з двох сторін). Перший - виробничий, інший правовий. При цьому обидві сторони (аспекти) виражаються у вартісному, тобто грошовому вимірюванні (гривнях, доларах тощо). У сутності виражається одна й та сама величина - вартісна сукупність тільки у різних аспектах. Тому підсумкові дані цих двох аспектів, оскільки вони виражаються у вартості - однакової величини, тобто рівні (див. рис. 2.4).



*Рис. 2.4. Двоїстість - дві сторони способу суспільного виробництва - предмет бухгалтерського обліку в межах окремого підприємства*

У бухгалтерському обліку продуктивний виробничий аспект групування засобів та процесів називають АКТИВОМ, а правовий - ПАСИВОМ.

### 2.4.3. Визначення “АКТИВУ” та “ПАСИВУ”

В економічній літературі, у теорії та на практиці, знаходимо різні визначення термінів “АКТИВ” та “ПАСИВ”. Якщо термін “АКТИВ” у більшості країн має майже однозначне визначення, то термін “ПАСИВ” (хоча при складанні балансу в усіх випадках він використовується) у більшості країн та в літературних джерелах однозначно не визначається.

У світовій практиці найбільш поширеним визначенням є наступне: “Активи - це ресурси (від франц. *ressource* - засоби, запаси, можливості, джерела чогось), які одержані підприємством у результаті минулих подій та тепер контролювані ним, використання яких, як очікується, призведе до збільшення економічних вигод у майбутньому”.

Вивчення та аналіз літературних джерел дозволяє синтезувати різні визначення пасивів, за якими “Пасиви - це визначене у вартості (грошах) боргове зобов'язання (капітал) підприємства (юридичної) або громадянина (фізичної особи) по відношенню до іншого підприємства (юридичної) або громадянина (фізичної) особи”. У будь-якому випадку пасиви (капітал, боргові зобов'язання) свідчать про джерело утворення активів - майна підприємства або громадянина, тобто кому винне підприємство (юридична) або громадянин (фізична особа) за усе майно, яке воно (або він) має у своєму розпорядженні. Пасиви, таким чином, — це вираз права власності на активи (майно) відповідних юридичних (підприємств) або фізичних (громадян) осіб, які передали це майно у використання - це право власності. Таким чином — **пасиви — це капітал**, тобто власність (право на власність).

## 2.5. КЛАСИФІКАЦІЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ФАКТІВ ДІЯЛЬНОСТІ

### 2.5.1. Загальне визначення

Господарських фактів-явищ і процесів, навіть у невеличкому господарстві, налічується декілька сот, а іноді й тисяч. Вони є самостійними об'єктами господарювання, а значить і обліку. Для того, щоб одержати систематизоване уявлення про стан господарства, господарські факти-явища і процеси групують (класифікують) за різними ознаками.

Первинна економіко-правова кваліфікація засобів господарства як явищ та процесів з точки зору теорії двоїстості (тобто продуктивному та правовому) у контексті суспільного виробництва подана на рис.2.4. Це означає, що господарювання - господарські факти-явища та процеси одночасно присутні у двох аспектах: продуктивному та правовому. При цьому, оскільки

характеристики обох аспектів виражаються у вартісному виразі (грошах), то це забезпечує постійну їх рівність.

Але об'єктом бухгалтерського обліку являється тільки такий господарський факт-явище або процес господарювання, який:

- а) здійснився, відбувся на ринку;
- б) змістовна характеристика якого задовольняє продуктивному або правовому аспекту господарювання або одночасно обом;
- в) одержав вартісне (грошове) вимірювання.

Тому, якщо який-небудь господарський факт-явище або процес не може бути розглянутий одночасно у всіх трьох наведених вище ознаках, то він **не** є об'єктом бухгалтерського обліку. Наприклад, укладання трудового контракту (угоди). Факт господарський, має грошовий вимірник але не здійснився. Тому він не є об'єктом, і в системі бухгалтерського обліку не буде зафіксований.

## **2.5.2. Класифікація господарських фактів діяльності: факти-явища, як об'єкти бухгалтерського обліку**

### **“А” Класифікація активів**

Активи господарства поділяються на нематеріальні та матеріальні активи. Матеріальні активи у свою чергу діляться на дві групи - засоби виробництва та засоби обігу (обертання).

#### **Нематеріальні активи**

Під нематеріальними активами розуміють умовну вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших аналогічних прав, які називають об'єктом права власності конкретного підприємства. Основними характерними рисами нематеріальних активів являються:

- а) відсутність матеріально-речової (фізичної) структури;
- б) використання протягом тривалого часу;
- в) здатність приносити користь підприємству;
- г) висока ступінь невизначеності розмірів можливого у майбутньому прибутку від його використання.

До числа нематеріальних активів відносяться:

- а) різні права підприємства на об'єкти власності: патенти (права на винахідництво), товарні знаки, торгові марки, авторські права, ліцензія, права користування землею та іншими природними ресурсами;
- б) програмні забезпечення ЕОМ;
- в) організаційні витрати;
- г) наукові дослідження та дослідно-конструкторські розробки (НДДКР);

д) ноу-хау (“знати як” — з англійської);

є) ділова репутація або ціна фірми (goodwill - “добра воля” з англійської).



Рис. 2.5. Види нематеріальних активів

Право власності на нематеріальні активи заключається в тому, що підприємство на свій розсуд володіє, користується та розпоряджається об'єктами, які йому належать. Підприємство має право здійснювати відносно даного об'єкта будь-які дії, які не суперечать закону. Ці активи можуть бути використані для здійснення будь-якої господарської або іншої діяльності, яка не заборонена законом.

## Матеріальні активи

### Майно як об'єкт бухгалтерського обліку

Усе майно підприємства (тобто уречевлена праця минулих років), (крім особистого майна власників) є їх матеріально-технічною базою. Обсяг майна визначається масштабами і характером діяльності підприємства,

Залежно від функціональної ролі, майно в ланках сфери підприємницької діяльності, а саме виробничій, комерційній і банківській виступає як засіб виробництва і обігу, а в ланках бюджетної сфери - як засіб споживання (тривалого і разового) характеру.

Засоби виробництва у будь-якому процесі виробництва, при яких би суспільних умовах він не здійснювався, завжди поділяються на засоби праці і предмет праці.

д **Засоби праці** - це речі або комплекс речей, за допомогою яких працівник діє на предмети праці. Це машини, обладнання, інструменти, пристрої, інвентар та ін. Крім того, до засобів праці в широкому розумінні належать всі матеріальні умови, необхідні для того, щоб процес міг взагалі здійснюватися. Це земля, виробничі споруди, будівлі. Транспортні засоби (залізничні, автомобільні, повітряні тощо), а також всі інші матеріальні умови, без яких процес праці або зовсім неможливий, або буде недосконалим.

Засоби праці відрізняються від усіх інших засобів такими двома ознаками:

- 1) вони використовуються в процесі діяльності як предмети, за допомогою яких людина діє на предмет праці (сировину, матеріали тощо), або використовуються як матеріальні умови, необхідні для вдосконалення процесу праці;
- 2) свою вартість вони переносять на новостворений продукт, у виробництві якого ці засоби праці брали участь, частинами (в міру зносу). При цьому вони зберігають свою споживчу форму весь час, до остаточного зношування.

д **Предмети праці** - це всі матеріальні засоби, на які людина діє за допомогою засобів праці для виробництва суспільного продукту та доведення його до споживача. Частина предметів праці існує в природі у готовому вигляді (руда, вугілля, нафта, деревина тощо). Ці предмети є даром природи. Предмети праці, створені працею людини, або профільтовані попередньою працею, називаються сировинним матеріалом.

д **Сировинні матеріали**, залежно від їх участі в технологічному процесі виробництва суспільного продукту, поділяються на основні і допоміжні.

До основних матеріалів належать такі предмети праці, які становлять основний зміст виробленого продукту, тобто створюють головну субстанцію продукту. Наприклад, метал при виготовленні машин, лісоматеріали при виготовленні меблів тощо. Предмети за такою участю їх у технологічному процесі сільськогосподарського виробництва і добувної промисловості прийнято називати не основними матеріалами, а сировиною.

д **Допоміжні матеріали** - це такі предмети праці, які споживаються засобами праці (пальне, мастила для роботи машин, корми для робочої худоби тощо) або приєднуються до основних матеріалів (кокс при виплавці металу, фарба для тканин тощо), або допомагають виконанню процесу праці (пальне для освітлення і опалення робочих приміщень та ін).

д **Напівфабрикати** — це продукти праці, які пройшли одну або декілька стадій обробки, але для завершення виробництва готового продукту повинні пройти на даному підприємстві ще певні виробничі процеси (чавун на металургійному заводі, пряжа на ткацькій фабриці та ін.). Напівфабрикат одного підприємства може бути готовим сировинним матеріалом (основним або

допоміжним) для іншого підприємства. Наприклад, чавун для металургійного заводу є напівфабрикатом, а для сталеплавильного - закінченим сировинним основним матеріалом.

д **Незавершене виробництво** - це предмети праці і жива праця, затрачені на виробництво певного продукту, процес створення якого ще не завершено.

д **Засоби обігу**. Всі засоби обігу, залежно від їх функціональної ролі в процесі відтворення, узагальнюються в такі групи:

- предмети обігу;
- кошти в розрахунках;
- кошти у формі грошей готівкою, фінансових вкладень тощо.

д **Предмети обігу** функціонують тільки в ланках сфери виробництва та обігу, у вигляді готової продукції і товарів.

Усі предмети обігу через ланки сфери обігу (торговельні підприємства) надходять від виробників до споживачів-підприємств (промислових, сільськогосподарських, будівельних тощо) у ланки невиробничої сфери (освіта, охорона здоров'я, загальне управління, оборона тощо), а також для споживання працюючих. Предмети обігу, що надійшли до споживача, виступають у сфері виробництва як засоби праці і предмети праці, а в ланках невиробничої сфери - як засоби споживання (тривалого і разового).

У ланках сфери обігу предмети споживання також виступають як засоби праці і предмети праці.

д **Кошти в розрахунках**. В умовах ринкових відносин господарюючі суб'єкти вступають між собою в господарські розрахункові взаємовідносини. Розрахунки зумовлені, як правило, тим, що передача виробником виробленої продукції у ланки сфери обігу, або споживачеві, не завжди збігається з моментом оплати, або ж тим, що належні окремим підприємствам або особам кошти сплачуються їм не відразу, а дещо пізніше.

Внаслідок цього виникають зобов'язання або боргові вимоги (заборгованість) одного суб'єкта господарювання іншому, отже, завжди якась частина коштів господарства може знаходитися в розрахунках, тобто в тимчасовому користуванні інших господарств або осіб. Кошти в розрахунках є в усіх ланках сфери виробництва, обігу, невиробничого споживання.

д **Кошти у формі грошей готівкою та їх фінансових вкладень тощо**. У будь-якому господарстві сфери виробництва, обігу невиробничого споживання завжди є вільна частина засобів, як гроші готівкою, оскільки виручка від реалізації продукції, робіт і послуг або кошти, одержані від різних підприємств, організацій, не завжди одразу і повністю витрачаються на придбання нових засобів виробництва, предметів споживання, оплати праці та ін. Гроші готівкою зберігаються в касі або в банку на розрахунковому та іншому рахунках, що сприяє безперебійності процесу відтворення, або вкладаються в цінні папери та інші фінансові активи.

## **Непідприємницька сфера діяльності (Засоби споживання)**

Усі елементи майна, в ланках непідприємницької сфери (освіта, охорона здоров'я, мистецтво тощо), споживаються у формі послуг, тобто споживається споживна вартість праці, корисної саме як безпосередня діяльність.

У деяких ланках непідприємницької сфери послуги споживаються безпосередньо в процесі виробництва. Надані послуги не обліковуються самостійно від процесу виробництва, оскільки “тут оплачується і споживається самий процес виробничої діяльності”.

Отже, в усіх ланках непідприємницької сфери предмети споживаються або у готовому вигляді (продукти, паливо, медикаменти тощо), або у вигляді послуг одночасно з їх наданням. Їх вартість не переноситься на інший продукт, а вибуває з суспільного кругообороту, тобто “зникає”. Тому в цих ланках кругообороту вартості предметів немає, оскільки їх кругооборот закінчується споживанням (наприклад, бензин, використаний автомобілем при перевезенні пасажирів, медикаменти, спожиті в установах охорони здоров'я та ін.).

Предмети споживання непідприємницької сфери поділяються на предмети тривалого і разового споживання. До предметів тривалого споживання належать будівлі, споруди житлово-комунального і культурно-побутового призначення (житлові приміщення, школи, театри, санаторії тощо), їх обладнання, транспортні засоби, інвентар, бібліотечні цінності та ін. Ці предмети у процесі споживання зношуються поступово, зберігаючи тривалий час свою початкову фізичну форму. Щодо цього вони подібні до засобів праці, але не є засобами виробництва, оскільки вони не беруть участі у здійсненні виробничого процесу і за їх допомогою не створюються нові продукти праці.

Такі предмети споживання становлять групу засобів тривалого споживання, в практиці їх називають невиробничими засобами праці. Вартість засобів тривалого користування споживається частинами і в міру зносу вибуває з суспільного кругообороту. Облік цієї вартості необхідний для визначення вартості наданих і спожитих послуг, а в ланках, що перебувають на утриманні бюджету (школи, лікарні, загальне управління тощо), для визначення фактичного обсягу спожитих вартостей, що вибули з суспільного кругообороту.

Предмети разового споживання — це всі матеріальні засоби (крім засобів тривалого користування), які потрібні для забезпечення нормальної діяльності не підприємницької сфери (продукти, матеріали, паливо, ліжки тощо).

Вартість предметів разового споживання повністю вибуває з суспільного кругообороту протягом одного споживчого акту. Щодо цього такі предмети подібні до оборотних засобів, але їх



не можна віднести до оборотних засобів, оскільки оборотні засоби повністю переносять свою вартість на новостворений продукт і в цій новій формі продовжують свій кругооборот у суспільному відтворенні, а предмети разового споживання вибувають з кругообороту засобів в міру споживання. В цьому принципова відмінність між предметами тривалого і разового споживання ланок непідприємницької сфери. Тому предмети разового споживання становлять самостійну групу засобів.

Розглянуті засоби виробництва, обігу та непідприємницького споживання використовуються у всіх ланках суспільного відтворення. Для успішного виконання своїх основних функцій кожна ланка вимушена частково брати на себе функції ланок інших сфер суспільного відтворення, а тому повинна мати не тільки властиві їй засоби, а й засоби, властиві іншим сферам, у розмірі, що задовольняв би її потреби.

Отже, засоби виробництва в усіх ланках групуються в одні й ті ж самі групи, проте склад їх різний і в господарстві вони характеризуються за своїм призначенням.

Майно групується не тільки за його функціональною роллю у процесі відтворення, а й за *способом передачі вартості новоствореному продуктові*. За цією ознакою групують тільки засоби виробництва й обігу, незалежно від сфери їх функціонування.

За способом передачі своєї вартості засоби виробництва обігу поділяються на три групи:

- а) необоротні засоби;
- б) оборотні засоби;
- в) засоби обігу.

**а** **Необоротними називають такі засоби**, які в процесі їх використання передають свою вартість частинами (у міру зносу) новоствореному за їх допомогою продукту, зберігаючи при цьому свою споживну вартість до остаточного спрацювання.

**б** **Оборотними називаються такі засоби**, які в процесі одного виробничого циклу повністю (а не частково, як це відбувається із засобами праці) переносять свою вартість на новостворений суспільний продукт (лісоматеріали повністю передають свою вартість на виготовлені з них меблі, а обладнання, за допомогою якого виготовляються меблі, - тільки частину своєї вартості, у міру зносу). Завдяки такій властивості передачі вартості новоствореному продукту, ці засоби набувають форми оборотних.

До оборотних засобів відносять усі предмети праці, незалежно від сфери їх функціонування. До них також відносять молодняк тварин і тварини на відгодівлі, малоцінні та швидкозношувані предмети. Хоч останні предмети за способом передачі вартості новоствореному продуктові треба було б віднести до основних засобів, але для спрощення планування, фінансування й обліку їх умовно відносять до оборотних засобів.

Молодняк тварин і тварини на відгодівлі по суті перебувають у процесі виробництва, оскільки до них щоденно прикладається жива й уречевлена праця для одержання приросту. Тому

їх можна розглядати як різновидність незавершеного виробництва особливого виду, яке в будь-який час може бути завершеним, оскільки в будь-який час тварини можуть бути використаними на м'ясо. Враховуючи це, молодняк тварин і тварини на відгодівлі виділяють у самостійну групу.

д) **Засоби обігу** за способом перенесення своєї вартості на новостворений продукт принципово відрізняються від оборотних засобів, речовим виразом яким є предмети обігу. На відміну від предметів праці засоби обігу в процесі кругообороту не переносять своєї вартості на новостворений продукт, а лише змінюють форму свого існування, перетворюються з товарної форми у грошову, прямо або через кошти в розрахунках, а з грошової форми - знову в предметну (товари, засоби виробництва та предмети споживання), прямо або через кошти в розрахунках. Далі, у процесі використання, засоби виробництва (засоби праці й предмети праці) свою вартість переносять на предмети, у виробництві яких вони брали участь, а предмети споживання споживаються і вибувають з суспільного кругообороту. Предмети з такою формою обігу вартості становлять групу засобів обігу і їх не можна ототожнювати з оборотними засобами.

Усе майно за його функціональною роллю в суспільному відтворенні і за способом передачі вартості на новостворений продукт можна показати за рис. 2.6.

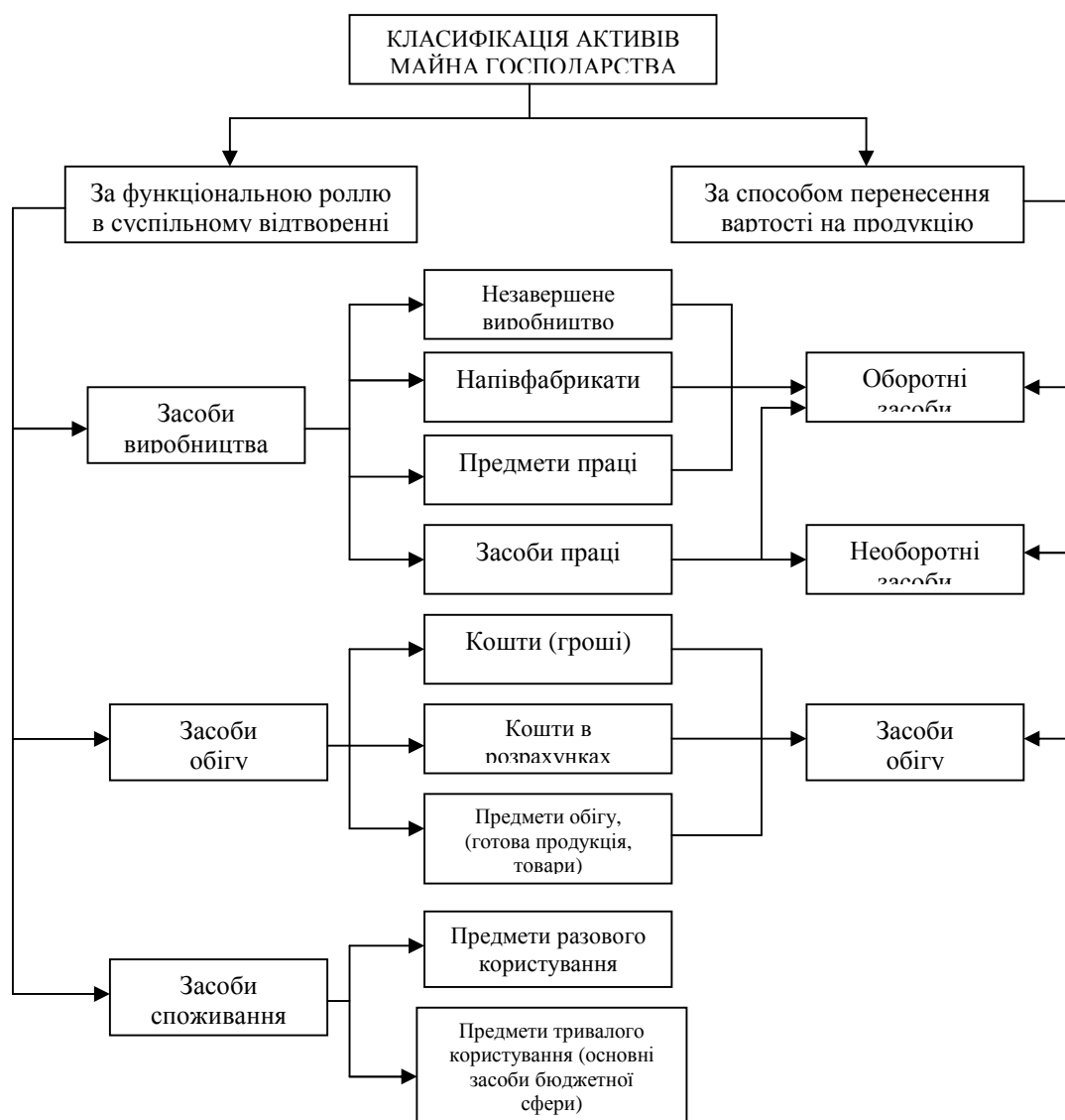


Рис. 2.6. Класифікація активів - майна господарства

Майно окремої людини, підприємства, колективу людей, держави, муніципалітету в усіх формах свого існування є найважливішим об'єктом бухгалтерського обліку. За допомогою обліку дістають вичерпну інформацію про наявність, рух і використання майна господарства, на його основі здійснюється контроль за збереженням і ефективним його використанням. Лише завдяки цій своїй функції бухгалтерський облік стає невід'ємною частиною управління будь-яким господарством.

## **“Б” Класифікація пасивів**

### **Сутність**

Майно окремого господарства (підприємства, організації, установи), тобто активи - у юридичної особи не з'являється просто неба, воно передається підприємству (господарюючому суб'єкту) на постійне або тимчасове користування власниками. Тому всі активи підприємства як юридичної особи, належать комусь на правах власності. Оскільки активи постійно міняють свою форму, то у бухгалтерському обліку право власності визначається не по відношенню до окремого конкретного об'єкта, а в сумі (грошовій), яка була визначена в момент вкладення, внеску або іншої форми права власності. Тому об'єктами бухгалтерського обліку є не тільки активи - (майно тощо), а й пасиви - сума права власності на майно відповідно до чинного законодавства конкретної держави.

В Україні - відповідно до Закону “Про власність” правовласниками можуть бути фізичні або юридичні особи. До останніх належать підприємства (організації чи установи), держава та муніципалітет в особі їх фондів (бюджет, пенсійний фонд, страховий фонд тощо).

Підприємство легітимно - як юридична особа - є правовласником усіх активів. Але відносно форми вкладення (внесків) та різних суспільних відносин, визначених законодавством, усі пасиви (тобто сума пасивів) поділяється на дві групи:

- а) власність засновників підприємства — власний капітал;
- б) власність учасників підприємницької діяльності - позичений (тимчасово залучений) капітал, який підлягає поверненню при заздалегідь визначених умовах.

Засновник (засновники), тобто власник (власники) підприємства (приватна особа, колектив засновників, юридична особа, держава, муніципалітет, їх фонди тощо) у момент організації (створення підприємства, організації, установи) вкладає (вносить) частину засобів у розмірі, яка має гарантувати діяльність. За рахунок цих вкладень (джерел) підприємство (господарство) придбає (або одержить) необхідні предмети для здійснення своєї діяльності. Засоби, які потрібні на покриття діяльності понад власні вкладання, підприємство може одержати у банку як кредит та позичати в інших підприємств через взаємні розрахунки, а також за рахунок додаткового продукту, виробленого господарством.

д Власний капітал (власність засновників) - це загальна назва, що характеризує право власності на активи підприємства після вирахування його зобов'язань по позиченому капіталу. За чинним законодавством України він може мати форму - статутного капіталу, пайового капіталу, додаткового капіталу, резервного, страхового капіталу, або нерозподіленого прибутку з правом майбутнього використання за умовами (потребами) тощо.

д Тимчасово залучені (позичені) капітали (зобов'язання) - це загальна назва джерел залучених на певний, порівняно невеликий період, що визначає їх назву. Потреба в тимчасовому залученні засобів виникає внаслідок створення запасів матеріальних цінностей, матеріалів сезонного зберігання, затримання оплати продукції не з вини господарства, та з ряду інших причин.

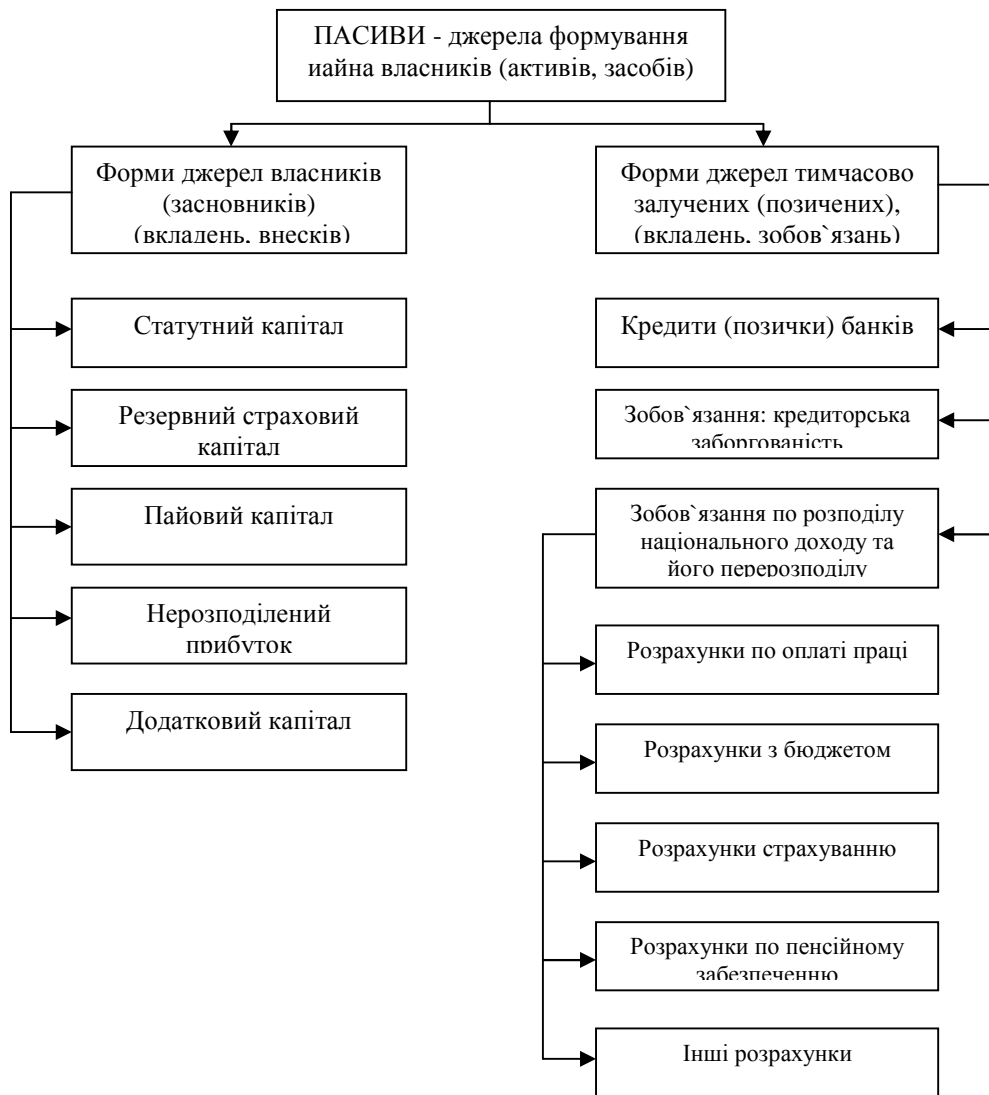
д Основним джерелом позичених коштів за рахунок якого покриваються додаткові потреби господарства, є позички банку. Позички бувають короткострокові, середньострокові і довгострокові.

д Другим важливим тимчасовим джерелом поповнення засобів господарства є кредиторська заборгованість — зобов'язання. Виникнення зобов'язання зумовлено діючими розрахунковими взаємовідносинами: одержані від постачальників матеріальні цінності або надані ними послуги оплачуються дещо пізніше, ніж виникає борг. Тому з часу придбання цінностей і до моменту їх оплати господарство користується засобами постачальника і має перед ним зобов'язання по розрахунках.

д Підприємства і організації, які надають матеріальні цінності чи послуги, називаються кредиторами, а заборгованість - кредиторською. Вона має характер зобов'язання.

д Третім важливим джерелом тимчасово залучених до обороту господарства засобів є зобов'язання (розрахунки) по розподілу та перерозподілу національного доходу. Національний дохід (новостворена у процесі виробництва вартість  $(V+m)$ ) розподіляється відповідно до чинного законодавства. Частина його спрямовується для задоволення особистих потреб працівників господарства у вигляді заробітної плати, натуральних і грошових доходів, частина (у вигляді різних податків, обов'язкових страхових та інших внесків тощо) перераховується через фінансові органи до бюджету на потреби суспільства. Але оскільки момент одержання прибутку не збігається з моментом видачі його працівникам або з передачею до бюджету, то певний час цей дохід залишається в господарстві і узагальнюється в статтю — зобов'язання (розрахунки) по розподілу національного доходу. До передачі його за призначенням, господарство використовує його як джерело формування необхідних засобів.

Класифікація пасивів джерел формування майна узагальнена на рис. 2.7.



*Рис. 2.7. Класифікація пасивів джерел формування майна власників активів господарства*

Економіко-правова характеристика господарських фактів-явищ активів та пасивів як об'єктів бухгалтерського обліку на основі принципу індивідуалізації та персоніфікації наведена на рис. 2.8.

АКТИВ	ПАСИВ
Господарські факти-явища за ознаками продуктивних сил - носіїв вартості	Господарські факти-явища за ознаками виробничих відносин - носіїв ознак права власності
<b>Що?</b> Індивідуалізовано за характеристиками; назва, вид, тип, сорт, розмір; одиниця виміру:	<b>Хто?</b> Персоніфіковано за характеристиками: фізична особа, юридична особа,

*Рис 2.8. Економіко-правова характеристика господарських фактів бухгалтерського обліку - як явища на основі принципу індивідуалізації та персоніфікації*

### 2.5.3. Господарські факти - процеси діяльності як об'єкти бухгалтерського обліку

#### 2.5.3.1. Загальні питання

Активи та пасиви господарства в процесі підприємницької діяльності зазнають різних змін. Як було визначено п. 2.3. ці зміни можуть характеризувати їх надходження, вибуття або зміни форми та зміни власника рис. 2.9.).

Процеси надходження або вибуття є простими процесами; їм властиво тільки або збільшення, або зменшення об'єкта.

□ **Приклад 1.** Засновник зареєстрував підприємство і вклав гроші в забезпечення його діяльності в сумі 1000 грн. Це означає, що в активі підприємства відбулося збільшення грошової маси на 1000 грн. та у пасиві власник набув право власності на даному підприємстві на відповідну суму - 1000 грн.

Активи	Назва процесу	Пасиви
(+) Надходження	ЗБІЛЬШЕННЯ	(+) Вкладання капіталів
(-) Вибуття	ЗМЕНШЕННЯ	(-) Вилучення капіталів
Перетворення з однієї форми в іншу (гроші в товар тощо)	ЗМІНА ФОРМИ АКТИВІВ	Змін немає
Змін немає	ЗМІНА ФОРМИ ПАСИВІВ	Зміна власника (сплата банком кредиторської заборгованості підприємства)

Рис. 2.9. Класифікація господарських фактів-процесів

□ **Приклад 2.** Підприємство одержало кредит у банку терміном на два місяця в сумі 2000 грн. Цей процес також характеризує збільшення активу на 2000 грн., оскільки у касі підприємства стало більше грошей, у пасиві також відбувалося збільшення на 2000 грн. Але разом з тим правовласником на підприємстві на суму 2000 грн. став банк, який надав кредит і він буде мати право власності на активи підприємства в сумі 2000 грн. до повернення йому наданого кредиту.

Якщо, наприклад, через місяць підприємство поверне банку частково в розмірі 1000 грн. суму одержаної позики, то це означатиме зменшення на суму 1000 грн. активів та зменшення боргового зобов'язання перед банком на 1000 грн., тобто пасиву. Що торкається процесів, які безпосередньо пов'язані з підприємницькою діяльністю, таці процеси є дуже складними і тому вимагають особливого розгляду.

Матеріальною основою діяльності кожного господарства є майно. Особливості кожної сфери суспільного відтворення, які визначають склад і характер процесів діяльності господарств,

зумовлюють потребу розглянути ці процеси окремо, за сферами суспільного відтворення (діяльності).

Із трьох видів підприємницької діяльності - виробничої, комерційної та грошово-кредитної, найбільш складною є виробнича.

### **2.5.3.2. Основні процеси виробничої сфери діяльності**

Виробнича сфера діяльності поділяється на два види: виготовлення виробів та продовження виробництва (перевезення тощо).

У сфері матеріального виробництва (промисловість, сільське господарство, будівництво) створюється суспільне необхідний продукт. Об'єктами обліку в процесі створення продукту є:

1. Витрати на придбання (заготівлю) засобів виробництва, які потрібні для створення продукту, і пов'язані з цим розрахунки.
2. Затрати предметів праці (сировини, матеріалів, палива тощо) на створення нових видів продукту.
3. Затрати засобів праці в розмірі їх амортизації (зносу) у процесі створення продукту.
4. Міра праці і міра споживання. Міра праці в бухгалтерському обліку визначається кількістю праці, затраченої кожним працівником (у годинах, днях), або кількістю виробленої продукції за певний час та одержаної в грошовій або натуральній формі оплати (заробітної плати). Оплата праці є і мірою споживання. Розмір оплати праці відображає затрати живої праці, що включаються до собівартості створеного продукту.
5. Визначення собівартості новоствореного продукту. Вироблений продукт у бухгалтерському обліку повинен відобразитися за фактичною собівартістю, що найбільш повно відбиває обсяг засобів, вкладених у створення продукту. У зв'язку з цим, бухгалтерський облік, разом з відображенням виробленої продукції, визначає її собівартість, тобто підраховує затрати уречевленої й живої праці на виробництво одиниці продукції. Визначення собівартості - логічне завершення обліку процесу затрат на створення продукту.

Визначення собівартості потрібне також і для встановлення відхилень фактичних затрат від норм, передбачених бізнес-планом, та з'ясування причин цих відхилень: на яких конкретно об'єктах виробництва і за якими видами затрат порушено норми, стандарти, з яких причин та з чиєї вини. Одночасно з цим розробляються заходи щодо усунення виявлених недоліків. Крім того, аналіз затрат при визначенні собівартості за даними бухгалтерського обліку дає змогу виявити і використати внутрішні резерви господарства, і тим самим добиватися зниження собівартості та підвищення ефективності в роботі.

6. Наявність і рух новоствореного суспільного продукту і пов'язані з ним грошові, розрахункові і кредитні операції.

Процес руху суспільного продукту в бухгалтерському обліку включає:

- 6.1. Процес продажу (реалізації) готової продукції, тобто перетворення його з натуральної форми у грошову, і розрахунки, пов'язані з реалізацією продукції;
- 6.2. Розрахунки щодо розподілу вартості суспільного продукту в грошовій формі (у вигляді виручки від реалізації):
  - розрахунки з бюджетом по податках та інших платежах, у вигляді яких частина вартості суспільного продукту в грошовій формі передається до бюджету та інші фонди для загальних потреб суспільства;
  - розрахунки з працюючими з приводу заробітної плати;
  - розрахунки з банком, постачальниками та іншими організаціями за предмети праці (сировину, матеріали, паливо тощо), які були одержані.

### **2.5.3.3. Основні процеси комерційної діяльності**

Торговельні ланки комерційної сфери діяльності виконують свої функції по доведенню продукту від виробника до споживача. Продукт, куплений у підприємств-виробників (промислових, сільськогосподарських тощо), вони продають іншим підприємствам - для виробничого споживання; установам сфери невиробничого споживання - для задоволення їхніх потреб; фізичними особами членам суспільства - для особистого споживання.

У процесі руху продукту в торговельній сфері - сфері обігу здійснюються певні затрати уречевленої і живої праці, пов'язані із завезенням, зберіганням, сортуванням продукції, транспортуванням, утриманням складських і торговельних приміщень тощо.

Внаслідок цих затрат не створюються нові уречевлені предмети, а тільки збільшується вартість предметів, раніше створених у ланках виробничої сфери, які просуваються до споживача.

Крім цих затрат, у торгових підприємствах сфери комерційної діяльності, є так звані "чисті витрати обігу": витрати на реалізацію або витрати, необхідні для того, щоб перевести її з однієї форми в іншу, витрати, які впливають лише з перетворення форми товару, не додають до нього ніякої вартості". Такі витрати живої й уречевленої праці в торговельній сфері (обігу) покриваються за рахунок частини доходу.

Об'єктами обліку в процесі просування продукту від виробника до споживача є:

1. Затрати уречевленої праці (тобто засобів праці - предметів праці), пов'язані з процесом руху продукту,
2. Міра праці і міра споживання працівниками комерційної сфери діяльності, тобто облік затрат праці та її оплата. До розміру оплати праці включається вартість продукту, спожитого працівниками сфери обігу, як сума затрат живої праці в процесі надходження продукту від виробника до споживача.



3. Визначення собівартості послуг (робіт) по просуванню продукту від виробника до споживача. У сфері обігу, на відміну від сфери виробництва, визначається не собівартість продукту, а собівартість послуги (робіт), пов'язаних з рухом продукту від виробника до споживача, за встановленими групами товарно-матеріальних цінностей і характером затрат (затрати завезення, зберігання, реалізації тощо).

4. Наявність і рух товару (продукту, одержаного з ланок сфери матеріального виробництва для його споживача), і пов'язані з ним грошові, розрахункові та кредитні операції.

Якщо в підприємствах сфери матеріального виробництва основними об'єктами обліку є затрати уречевленої і живої праці на виготовлення продукту, то в сфері комерційної діяльності основним об'єктом обліку є затрати на рух продукту від виробника до споживача.

Облік руху продукту проходить три етапи:

1. Облік наявності і руху продукту (товару), одержаного від різних підприємств сфери матеріального виробництва і сфери обігу;
2. Облік реалізації продукту сфери виробництва (промисловість, сільське господарство тощо), сфери обіг - комерційна діяльність (торговельні організації) і сфери невиробничого споживання (установи культури, освіти, загального управління тощо);
3. Розрахунки, пов'язані з рухом продукту до місця споживання (виробничого, невиробничого, особистого):
  - розрахунки з постачальниками за одержану від них продукцію;
  - розрахунки з покупцями за передану (реалізовану) їм продукцію;
  - розрахунки з банками по позичках, пов'язаних з рухом продукту;
  - розрахунки з бюджетом та іншими суспільними фондами по податках та інших платежах;
  - розрахунки з працюючими;
  - розрахунки з іншими організаціями та особами, пов'язані з рухом продукту від виробника до споживача.

#### **2.5.3.4. Основні процеси непідприємницької діяльності та бюджетної сфери**

Через ланки сфери непідприємницької діяльності та бюджетної сфери споживання суспільство в особі держави, муніципалітету тощо за рахунок національного доходу задовольняє різні свої потреби: здійснює управління, охорону інтересів і незалежності суспільства.

Об'єктами бухгалтерського обліку у невиробничій (бюджетній) сфері є:

1. Бюджетні кошти певної ланки, виділені для забезпечення її діяльності: державний бюджет, бюджет муніципалітету, пенсійний фонд тощо.

2. Витрати за рахунок бюджетних асигнувань, передбачені кошторисом. Це спожиті матеріальні цінності (матеріали, паливо, ліки тощо), тобто затрати уречевленої праці, а також витрати на оплату праці працівників невиробничої сфери, тобто затрати живої праці.

Виділені кошти бюджету і видатки є основними об'єктами бухгалтерського обліку в організаціях невиробничої сфери. У процесі обліку здійснюється контроль за тим, щоб фактичні затрати не перевищували кошторисних асигнувань і ресурси використовувались за призначенням.

3. Визначення обсягу фактичних затрат за видами потреб.

Протягом звітного періоду за даними бухгалтерського обліку визначаються фактичні витрати (за статтями кошторису) по кожному з видів невиробничих потреб. Цей процес має особливе значення в бухгалтерському обліку, бо дає змогу перевірити і уточнити показники обліку, переконатися, чи всі фактичні витрати обліковані і чи правильно розподілені між різними видами суспільних потреб та за статтями кошторису, і нарешті, визначити фактичний розмір використаного національного доходу за статтями і видами суспільних невиробничих потреб. Одночасно з цим виявляються відхилення фактичних витрат від кошторисних асигнувань і фактори, що зумовили ці відхилення, розробляються заходи щодо усунення негативних факторів.

4. Розрахунки, пов'язані з діяльністю бюджетної сфери, а саме:

- розрахунки з бюджетом і банком з приводу коштів, одержаних на здійснення витрат, передбачених кошторисом, і розрахунки по податках і зборах;
- розрахунки з працюючими (виплата заробітної плати);
- розрахунки з постачальниками за одержані від них продукти, товари і матеріали;
- розрахунки з іншими організаціями і особами, пов'язані з використанням бюджетних коштів.

## Розділ 3

### МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

#### (концептуальні основи - принципи побудови)

##### 3.1. ПОНЯТТЯ ПРО МЕТОД

Метод (від гр. *methodos* — шлях пізнання, дослідження) — спосіб організації практичного й теоретичного освоєння дійсності, зумовлений закономірностями відповідного об'єкта. З розвитком науки й практики відбувається розвиток і диференціація методу, що приводить до виникнення вчення про метод — *методологію* (від слова *метод* + гр. *logos* — вчення). *Методологія* — це вчення про методи пізнання й перетворення дійсності, або, як ще його визначають у літературі, - сукупність прийомів дослідження, що застосовується в якійсь науці.

У науковому методі поєднується в історично визначеній формі об'єктивні й суб'єктивні моменти людської діяльності. Об'єктивний бік методу становлять пізнані закономірності реального світу, відтворені в найбільш повному і систематизованому вигляді в наукових теоріях. Практичне оволодіння предметом історично випереджує теорії. Із суб'єктивного боку метод постає як сукупність правил, прийомів пізнання й перетворення дійсності.

Загальний метод пізнання - діалектика. Вона, розкриваючи загальні закономірності природи, суспільства й мислення, - єдино правильна філософська основа наукового пізнання.

Метод пізнання повинен спрямовувати наукову думку відповідно до природи самого предмета. Тому передумовою методу є наукова теорія, хоч генетичне метод базується на чуттєво-предметній діяльності.

Діалектика як всезагальний метод пізнання реалізується через тісний взаємозв'язок і з спеціальними методами.

Спеціальні методи в конкретному науковому пошуку виступають як особливі форми осягнення конкретно-наукових закономірностей певної предметної сфери. Вони по-філософському розкривають глибинну сутність тієї самої предметної сфери у всезагальній формі законів і категорій розвитку.

Визначаючи роль і місце конкретних наукових методів у процесі побудови й розвитку теорій, діалектика усуває їхню односторонність.

Діалектика розглядає усі явища в природі та суспільстві в їх взаємообумовленості, у постійному русі, спрямована на розв'язання протиріч, зміну застарілих явищ новими, прогресивними. Діалектичний метод пізнання дає змогу повністю визначити й зрозуміти метод бухгалтерського обліку.

Дослідження кожної науки (галузі знання) залежать і визначаються характером фактів - явищ або процесів, що їх вивчає та чи інша наука, отже метод бухгалтерського обліку визначає його предмет й об'єкти. Специфічність методу бухгалтерського обліку характеризується особливостями

його предмета. До особливостей, що визначили характер прийомів і способів бухгалтерського обліку, насамперед треба віднести об'єктивні характеристики предмета бухгалтерського обліку та його об'єктів. Вони примушують розглядати й вивчати у взаємному їх зв'язку, русі, розвитку, зміні форм цього руху, тобто дотримуватися певних принципів.

### 3.2. ПРИНЦИПИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

**Ø Зауваження.** Слово (термін) принцип (від лат. *principium* - початок, основа) - це первоначало, те, що лежить в основі певної сукупності фактів, теорії, науки.

Теоретичною основою бухгалтерського обліку виступає загальна теорія економіки. У бухгалтерському обліку господарські факти-явища й процеси - вивчаються за економічними законами, де повинні використовуватися усі категорії суспільного виробництва, які характеризують продуктивні сили й виробничі відносини як єдність. Єдність цих двох сторін суспільного виробництва у бухгалтерському обліку проявляється на основі та застосуванні теорії двоїстості (подвійності, балансового методу), у групуванні майна господарства за двома різними ознаками. Тому першим принципом побудови бухгалтерського обліку є принцип двоїстості (подвійного подання господарства та фактів господарювання).

Принцип двоїстості - подвійного представлення стану та зміни стану господарських фактів за ознаками елементів та структури ринку (тобто обміну) (рис. 2.1.)

Щоб отримати двоїсту економіко-правову характеристику внутрішньої матеріальної структури процесу виробництва, необхідно на якусь мить зафіксувати його та теоретично уявити статичним. Разом з цим створення і споживання суспільного продукту - це динамічний процес, кожний елемент якого постійно перебуває в русі протягом певного часу. Щоб отримати двоїсту характеристику внутрішньої матеріальної структури динаміки процесу виробництва, необхідно його постійно фіксувати в русі. Ці вихідні передумови повинні бути уявлені господарчими та відображатися як у свідомості, так і в матеріальних носіях.

Принцип двоїстості подання господарства відбувається тоді, коли одночасно поєднуються інформаційні дані про суб'єкти (власники, особи, підприємства, організації) та об'єкти (ресурси, продукти праці, товари, їх наявність, рух тощо), їх ринкові відносини у просторі й часі, у продуктивному і правовому аспектах рис. 2.2 та 2.3).

Опис стану і змін стану господарських фактів на основі теорії двоїстості на практиці одержав назву балансового методу і сформувався як двоїста система обліку - рахівництва, тобто бухгалтерського обліку. У цій системі обліку стан (статика) будь-якого господарського формування на ринку подається за натурально-речовою характеристикою у вартості і має назву "Актив" та за характеристикою права власності особи на "Актив" і має назву "Пасив". Цей принцип двоїстості і подання господарства як сукупності має у всьому світі єдине тлумачення. Як

визначення майна (що може бути запропоновано на обмін) “Активу” у різних формах - засобах праці, предметах праці і грошах (або цінних паперах тощо) - з одного боку, та як визначення права власності на це майно - “Пасиву”, з іншого.

За цим методом, теорією двоїстості, продуктивні сили господарства як об'єкти і правовласники, які вклали ці об'єкти господарювання суб'єкти та його відносини з іншими суб'єктами господарювання утворюють поняття активу й пасиву. При цьому під активом (від лат. *activus* — діяльний) розуміють вартість майна, яким володіє та розпоряджається господарство разом з борговими правами, а під пасивом (від лат. *passivus* — недіяльний) - сукупність вкладених засновниками у господарську діяльність власних капіталів і залучення за борговими зобов'язаннями коштів на правах власності, чужих капіталів.

Подвійна характеристика господарських фактів-явищ і процесів, яка в бухгалтерському обліку називається “двоїсте (подвійне) відбиття” є вихідним принципом методу бухгалтерського обліку.

Метод двоїстості (подвійності) дає можливість:

- а) одержати узагальнений стан господарських фактів - будь-якого господарства на кожний даний момент, за ознаками активу та пасиву;
- б) оцінити результати роботи господарства - прибутковий чи збитковий на підставі зіставлення доходу (виручки, виторгу) та затрат;
- в) забезпечити постійне порівняння розміру господарських активів та їх джерел: належність (пасивів).
- г) аналізувати та контролювати стан та зміни в стані кожного об'єкта (майна) та суб'єкта (правовласника).

Поруч з прийомом двоїстості (подвійності) у побудові методу бухгалтерського обліку застосовують велику кількість прийомів, принципів. Це вимагає детального їх розгляду.

**Принцип вартісного вимірювання** (грошової оцінки) у національній валюті. Визначення вартості, її рух, власника та зміна власника залишається пануючим чинником в управлінні ринковою економікою. Вона визначається тим, що треба певною мірою забезпечити регулювання робочого часу і розподілення суспільної праці між різними групами виробництва, тобто необхідно забезпечити ув'язування потреб і ресурсів, як у масштабах кожної господарчої системи, так і будь-якої господарської ланки суспільства - регіону, галузі, об'єднання, підприємства, незалежно від масштабів господарювання. Це — центральне питання управління економікою в ринкових умовах.

Забезпечення ув'язування потреб і ресурсів дозволяє порівнювати затрати і результати на основі загального вимірювача - грошей.

**Прийом грошової оцінки** означає, що гроші є загальним вимірником, за допомогою якого здійснюється господарська діяльність, і що грошова одиниця є відповідною базою для оцінки й аналізу у бухгалтерському обліку.

Гроші слугують наскрізним виміром, засобом аналізу всього комплексу операцій усередині та поміж окремими підприємствами як однієї, так і декількох галузей господарства, різних територіальних утворень та країн.

При цьому можуть бути використані такі методи оцінки:

**д історична (фактична) собівартість** - це визначення вартості засобів, виходячи з первісної вартості наявних грошей та їх еквівалентів, виплачених або нарахованих, одержаних для придбання або виробництва цих засобів (або при обліку зобов'язання);

**д поточна відновлююча собівартість** - це сума наявних грошей або їх еквівалентів, котра повинна бути виплачена у теперішній час у випадку необхідності заміни яких-небудь засобів;

**д поточна ринкова вартість** - це сума наявних грошей або їх еквівалентів, котра може бути одержана у разі продажу засобів або при наявності часу їх ліквідації;

**д чиста вартість реалізації** - це сума наявних грошей або їх еквівалентів, котра повинна бути одержана або сплачена у разі конверсії засобів і зобов'язань у процесі звичайної господарської діяльності. Як правило, ця вартість рівна ціні реалізації за відрахуванням очікуваних витрат на завершення виробництва та продаж, чиста поточна вартість — це дисконтована вартість майбутніх чистих надходжень наявних грошей або їх еквівалентів, котру передбачено, повинні будуть набути кошти у ході звичайної господарської діяльності. Цей метод корисний при оцінці довгострокових розрахунків до одержання та довгострокових розрахунків до виплати.

**Принцип доказовості** - за цим принципом кожний господарський факт, який представлено індивідуалізовано та персоніфіковано, має бути юридично доказаним - задокументованим - (від лат. *documentum* — доказ, свідоцтво) та зареєстрованим (від лат. *registration* - запис, книга опису). Згідно з цим принципом, кожний господарський факт-явище чи процес, який мав місце в господарстві, повинен бути доказаний (задокументований), відповідно до чинного законодавства. Такий документ має мати юридичну силу або службовий характер. Детально буде розглянуто у розділі 4.

**Принцип індивідуалізації та персоніфікації** господарських фактів. За цим принципом кожний господарський факт-явище або процес - має бути представлений індивідуально (лат. слово *individum* - неподільний) та персонально (лат. *persona* - особа фізична, юридична). Цей принцип забезпечується використанням системи аналітичних рахунків.

**Принцип рахунку** - реєстру фіксації (реєстрації) стану та зміни стану господарського факту в часі та просторі. При управлінні економікою потрібно володіти господарськими фактами в реальних (натуральних) та вартісних (грошових) масштабах господарства, кожного підприємства, об'єднання тощо і держави в цілому. Досягається це за допомогою бухгалтерської методології - двоїстого способу подання майна (засобів) господарства в статистиці та двоїстим відображенням господарських процесів (подвійним записом) змін стану майна (засобів) господарства в динаміці у системі рахунків як способу відображення стану, зміни стану та групування кожного

господарського факту (явища чи процесу), хоч яким би частковим чи загальним він був. Кожний господарський факт у бухгалтерському обліку має бути поданий окремим рахунком.

Тому бухгалтерська система обліку будується на принципі "рахунок", який є принципом відображення стану та змін стану: (+) збільшення, (-) зменшення будь-якого господарського факту (явища та процесу) в будь-якій системі і в будь-який час, у системі "Активу" та "Пасиву".

Вище були визначені терміни "Актив" і "Пасив".

Принцип рахунку є наскрізним в ринковій економіці від аналітичних рахунків підприємства до національних рахунків. Тому система національних рахунків має містити як рахунки внутрішньої економіки (продукти виробництва, доходи, їх формування, розподіл, використання, затрати, фінансовий рахунок), так і рахунки зовнішньоекономічних зв'язків (поточні операції, затрати капітального характеру, фінансові операції).

У системі національних рахунків заздалегідь має бути визначена секторна побудова економіки та методи оцінки показників.

**Принцип суцільності** (повноти). Бухгалтерський облік повинен охоплювати усі сторони господарського життя підприємства які відносяться до ринкових характеристик, фіксувати без винятку господарські факти як хронологічно так і системно.

**Принцип безперервності** (історизму) бухгалтерського обліку означає, що господарські факти, які мали місце в підприємстві повинні реєструватися як у часі, так і в просторі безперервно, тобто без пропуску будь-якого господарського факту.

**Принцип одиниці обліку** або принцип відокремлення власника від підприємства. У зв'язку з цим принципом, господарська одиниця, котра ідентифікується у звіті, відокремлюється від його власника або других одиниць. Одиниця обліку - це кожне окреме підприємство, щодо котрого ведеться бухгалтерський облік і складається фінансовий звіт.

**Принцип періодичності** (облікового періоду). Цей принцип з'явився з появою податкових відносин власника з суспільством та потребою визначення об'єкта оподаткування на основі фінансових економіко-правових законів. Під цим розуміють, що господарська діяльність підприємства штучно може бути поділена на тимчасові періоди. Найбільшим точним способом визначення результатів діяльності підприємства є обчислення на момент можливої ліквідації. Умова принципу періодичності використовується для регулярного складання бухгалтерської інформації за відповідні звітні періоди. У зв'язку з тим, що бухгалтерські працівники змушені ділити подальшу діяльність на загальні відрізки часу (звітні періоди), вони повинні визначити, якою мірою відноситься до визначеного періоду кожна ділова операція або подія.

В окремих країнах цей принцип називають принципом облікового періоду. Тривалість діяльності підприємства не обмежена, але власників, керівництво підприємства, органи оподаткування цікавлять результати роботи. Тому для аналізу необхідно встановити обліковий період, тобто проміжок часу, за який вимірюється та аналізуються майно та діяльність фірми.

Частіше всього обліковий період співпадає з календарним роком та називається фінансовим роком. За фінансовий рік кожне підприємство зобов'язане представити його власникам та державним органам, статистичним, податковій адміністрації тощо достовірний річний звіт, підготовкою до здачі якого служать щоквартальні (проміжні) звіти; у більшості країн цей принцип характеризують так:

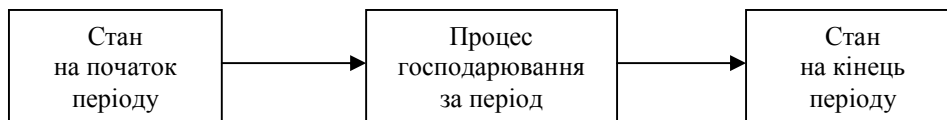


Рис. 3.2. Характеристика бухгалтерських періодів (варіанти)

Періодами можуть бути:

1. Нульовий	—	Процес	—	Банкрутство, злиття тощо
2. Нульовий	—	->>	—	31 грудня
3. 1 січня	—	->>	—	31 грудня
4. 1 січня	—	->>	—	Банкрутство, злиття тощо

Рис. 3.2. Характеристика бухгалтерських періодів (варіанти)

**Принцип нарахування** — це принцип записування бухгалтерських операцій у момент їх звершення. Записування бухгалтерських операцій у момент їх звершення означає, що доходи записуються тоді, коли вони нараховані і коли нараховані гроші ще не можуть бути одержані; витрати занотовуються, записуються тоді, коли вони нараховані і коли наявні гроші ще можуть бути не виплачені. Для того, щоб уявити корисну інформацію загального характеру для різних користувачів фінансової звітності, метод нарахування вважається найбільш переважним . порівняно, з методом поточних грошових коштів (*cash basis*), запис доходів і видатків тільки у момент надходження або виплати грошей незалежно від періоду, до якого вони відносяться.

**Принцип реєстрації доходу.** Він визначає особливості реєстрації (записування) доходу. Його сутність полягає в тому, що він відповідно до методу нарахування передбачає запис доходу тоді, коли він зроблений або одержаний, або явно може бути одержаний. Дохід вважається одержаним у тому випадку, коли одержані гроші готівкою за товари або послуги, або виставлена вимога про оплату готівкою. Якщо не має впевненості в тому, що вся заборгованість до виплати проданих товарів буде погашена, у звіті про прибутки нараховується резерв для цих безнадійних боргів у тому ж звітному періоді, у якому облікована виручка від реалізації продукції і послуг.

Хоча більша частина доходу реєструється у момент реалізації, можуть бути виключення, наприклад метод поетапного виконання контракту і метод продажу у кредит.



При використанні *методу поетапного виконання* контракту, дохід реєструється пропорційно частині продукції (послуг), контракт по виробництву якої виконаний, але цей контракт охоплює більше одного звітного періоду. При використанні методу продажу у кредит, у значенні доходу відображується частина валової виручки від реалізації, одержаної у звітному періоді.

Згідно з цим принципом формується сума доходу від продажу товарів, надання послуг, проведення робіт. Протягом фінансового року на підприємстві повинен діяти вибраний ним самостійно та відображений у наказі про облікову політику метод обліку моменту реалізації: по відвантаженню продукції чи за надходженням грошей на розрахунковий рахунок.

**Принцип співвідношення.** Принцип реєстрації доходу є основою для відбору періоду, у котрому повинен бути зареєстрований дохід. Принцип співвідношення визначає вибір періоду для реєстрації витрат та доходів. У звітному періоді відображаються тільки ті витрати, які виникли для одержання доходу звітного періоду.

Таким чином, реєстрація витрат (витрат) пов'язана з реєстрацією доходів. Коли взаємозв'язок між цими доходами і витратами звітного періоду важко визначити, рекомендується використати метод “раціонального і системного” розподілення витрат, який близький по суті принципу співвідношення (наприклад, розподілення вартості довгострокових активів з часом усього терміну їх використання). У тих випадках, коли і цей метод важко застосувати, витрати можуть бути списані негайно у тому періоді, в якому вони виникли. Це відноситься, наприклад, до тих витрат, як заробітна плата адміністративного персоналу і негосподарські витрати. Мова йде про ув'язку доходів з витратами, тобто принцип зіставності. Витрати даного періоду повинні зіставлятися з доходами підприємства в цьому періоді.

Облік господарської діяльності на підприємствах в усіх країнах з ринковою економікою здійснюється за названими принципами: у кожній країні ці принципи формувалися історично.

Загальноприйнятих принципів понад 20. Ті істотні відмінності, які є між ними, зумовлені специфічними рисами тієї чи іншої держави.

В окремих країнах до принципів бухгалтерського обліку відносять також:

- безперервність;
- послідовність;
- відповідність;
- потенціальність;
- консерватизм;
- реалізації;
- повноти відображення;
- розрахунків за брутто тощо.

Загальну побудову ринкових відносин у системі бухгалтерського обліку уточнює рис. 3.3.

Закони держави  
Господарські факти

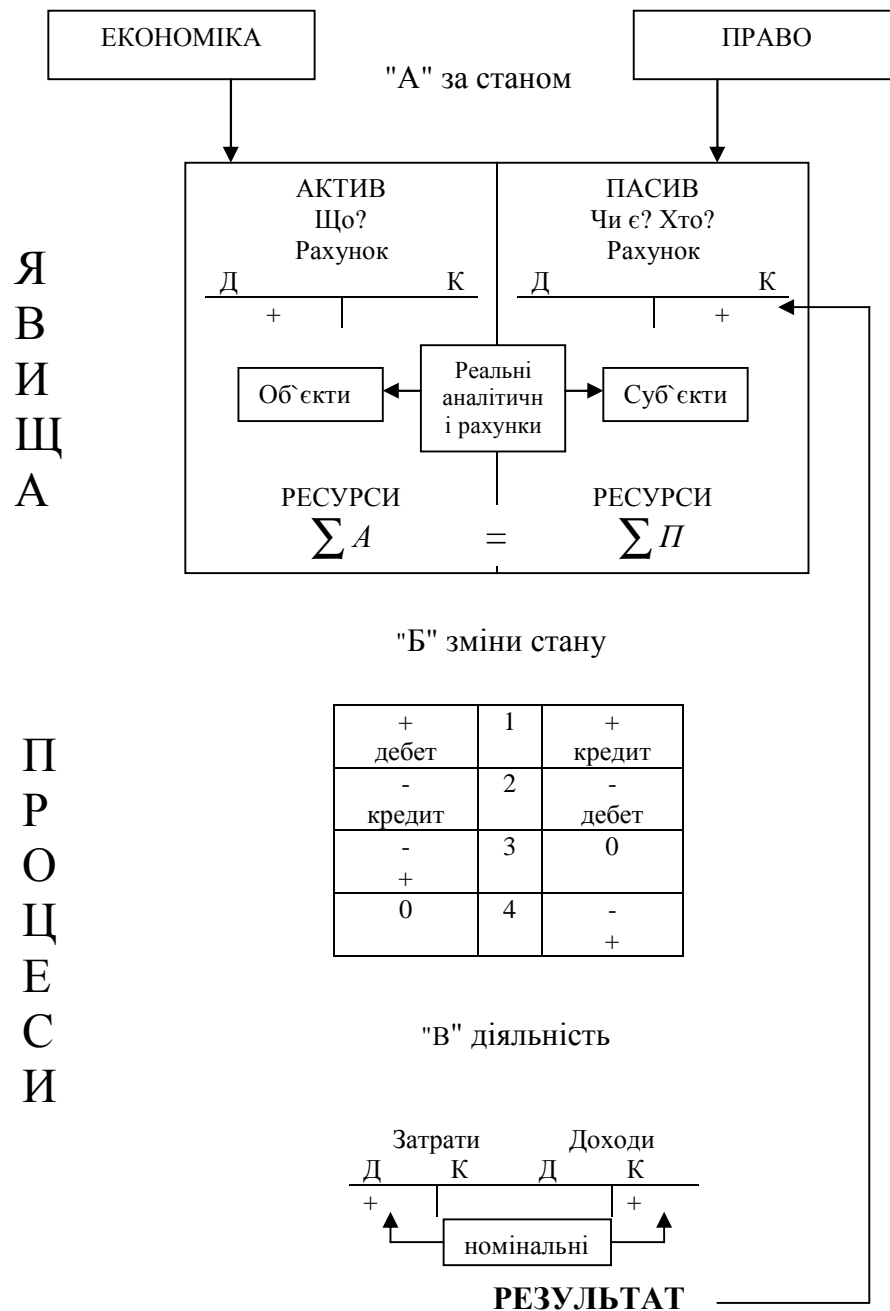


Рис. 3.3 Загальна побудова ринкових відносин у бухгалтерському обліку

### 3.3. ПЕРЕДУМОВИ ТА ВИМОГИ ДО ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

При побудові бухгалтерського обліку насамперед слід виходити із тих функцій, які виконує бухгалтерський облік в управлінні.

Найбільш важливими функціями бухгалтерського обліку в управлінні вважаються: інформаційна, контрольна, аналітична та оцінювальна.

д **Інформаційна функція** - це забезпечення користувачів даними бухгалтерського обліку, які їм потрібні для прийняття відповідних рішень. Це відповідні дані, показники тощо, які характеризують стан, зміни стану активів та пасивів господарства, можливість робити узагальнення та висновки.

д **Контрольна функція** - це можливість виконувати за даними бухгалтерського обліку перевірку прийнятих управлінських рішень господарського характеру, їх виконання, характер виконання.

д **Аналітична функція** полягає в тому, що процес бухгалтерського обліку пов'язаний безпосередньо з виконанням функцій аналізу: виявлення відхилень, їх причин, ініціаторів, виконавців тощо.

д **Оцінювальна функція** - це можливість за даними бухгалтерського обліку дати оцінку роботі виконавців, визначити фінансовий стан підприємства, оцінити доходність, рентабельність тощо.

**Другим вихідним** - є вимоги, що потрібно покласти в основу побудови бухгалтерського обліку, які ставляться перед ним різними користувачами бухгалтерської інформації. До таких вимог належать: порівнянність показників обліку з показниками бізнес-плану; своєчасність, точність, об'єктивність, ясність, доступність, економічність обліку.

**Порівнянність показників** обліку з показниками бізнес-плану є однією з найважливіших вимог бухгалтерського обліку. Виконання її сприяє найбільш ефективному використанню обліку для контролю за виконанням бізнес-плану і передбачає здійснення поточного обліку господарської діяльності, у розрізі системи основних показників, передбачених бізнес-планом. Важливою передумовою виконання цієї вимоги є наявність єдиної методології обліку господарської діяльності в розрізі показників плану і методології планування. Це забезпечує порівнюваність показників обліку з показниками бізнес-плану і здійснення контролю за ходом виконання намічених завдань.

Своєчасність обліку передбачає таку його організацію, яка забезпечувала б повсякденний облік наявності і руху ресурсів господарства і здійснюваних процесів господарської діяльності. Обліковані ресурси і процеси слід своєчасно узагальнювати і в установлені строки (щоденно, наприкінці місяця, за минулий місяць тощо) подавати відповідні зведення керівництву господарства, іншим користувачам інформації. Своєчасність одержання показників набуває особливої актуальності, оскільки вони дають необхідну інформацію для управління господарством, для виявлення ступеня виконання бізнес-плану кожною ділянкою господарства, для охорони власності, а також для розробки заходів щодо удосконалення роботи підприємства. Дані обліку, подані пізніше встановленого строку, не можна ефективно використати для оперативного керівництва.

Своєчасність обліку забезпечується раціональною організацією облікового процесу і максимальною автоматизацією облікових робіт.

**Точність і об'єктивність.** Облік повинен правильно, відповідно до дійсності, відображувати процеси діяльності господарства. Усі господарські явища та процеси мають обчислюватися точно, без помилок, згідно з прийнятою методологією. Ця вимога особливо важлива, оскільки показники обліку використовуються для прийняття рішень щодо розвитку і керівництва господарством. Неправильні й неточні показники можуть завдати великої шкоди, тому працівники обліку несуть відповідальність за їх точність і об'єктивність.

**Ясність і доступність.** Ця вимога обліку передбачає широке використання показників обліку власником, партнером тощо.

Важлива роль належить такій передумові як *майнова самостійність підприємства*. Підприємство має мати власне майно, власний баланс. Люба фірма має право купівлі, продажу, використання власного майна. Підприємство не відповідає за борги власника, а власник не відповідає за борги підприємства.

**Економічність обліку.** Облік, відповідаючи всім вимогам, разом з тим має здійснюватися з мінімальними затратами засобів і праці. Особливої актуальності ця вимога набуває в сучасних умовах, коли швидко зростає виробництво і різко збільшується обсяг облікової інформації. Досягається економічність обліку централізацією, розробкою і впровадженням найбільш раціональних і простих форм та методів обліку, широким використанням засобів обчислювальної техніки. Однак така вимога ні в якому разі не повинна знижувати якості обліку. Навпаки, підвищення якості обліку має супроводжуватись зменшенням чисельності осіб, зайнятих обліковою роботою, заміною ручної праці машинною.

Виконання вимог, поставлених перед обліком, - це не разовий захід. Дотримуватися їх необхідно щоденно в міру здійснення обліку, постійно дбаючи про їх удосконалення відповідно до вимог життя. Те, що сьогодні вважається досконалим, завтра вже може застаріти. Лише при творчому виконанні перелічених вимог облік може ефективно виконувати свої функції.

Одна із передумов побудови бухгалтерського обліку є безперервність подальшої діяльності. Він означає, що бухгалтерські робітники упевнені у продовженні діяльності господарської одиниці протягом розумного періоду часу, якщо відсутнє свідоцтво про зворотне, а також що господарська одиниця не буде ліквідована найближчим часом. Ця передумова є основою для включення до балансу статей, за їх фактичною собівартістю, а не за ринковою ціною активів і пасивів зобов'язань, які і будуть реалізовані у випадку ліквідації. Ця ж передумова зумовлює необхідність складання звіту про прибуток на базі включення тільки такої частки валових надходжень і витрат, котрі надійшли і нараховані у процесі поточної діяльності.

В окремих країнах (наприклад, Росії та інших) цю передумову називають “діючого підприємства”. Одного разу створене підприємство як передбачається, буде працювати

невизначено довго (практично вічно). Звідси бухгалтер не повинен постійно змінювати вартість економічних ресурсів підприємства відповідно до поточної ринкової вартості. І тільки у випадку закриття підприємства буде необхідна оцінка його ресурсів за ліквідаційною (ринковою) вартістю.

### **3.4. ЗАГАЛЬНЕ ВИЗНАЧЕННЯ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Як було вище визначено, метод - це шлях пізнання (дослідження), спосіб організації теоретичного та практичного освоєння дійсності, зумовлений закономірностями відповідного об'єкта, а з точки зору філософії будь-яка теоретична система знання ґрунтується на принципах, пов'язаних між собою. Кожний принцип визначає відповідний прийом (метод):

1. **Принцип двоїстості** вимагає застосування прийому балансового подання стану та змін стану господарства.
2. **Принцип вартісного вимірювання** - прийом (метод) грошової оцінки.
3. **Принцип доказовості** - прийом (метод) документування та реєстрації господарських фактів-явищ та процесів.
4. **Принцип індивідуалізації та персоніфікації** господарських фактів - прийом (метод) рахунку.
5. **Принцип безперервності** - метод (прийом) суцільної реєстрації в часі та просторі в облікових реєстрах.
6. **Принцип періодичності** - прийом (метод) складання бухгалтерського балансу.

З огляду на це - метод бухгалтерського обліку можна визначити як систему прийомів (методів, способів), які забезпечують суцільне, безперервне та взаємопов'язане відображення його (бухгалтерського обліку) предмета (сукупності об'єктів) як у часі так і в просторі.

Розгляд концептуальних умов, об'єктивність принципів побудови бухгалтерського обліку, визначення його предмета (об'єкта і суб'єкта) та методів дає нам змогу зрозуміти, що бухгалтерський облік дуже складна система знань (теоретичних і практичних), яка має свої особливості і методологію.

Для того, щоб зрозуміти взаємозв'язок усіх складових бухгалтерського обліку необхідно розглянути його загальну методологію.

## **Б. МЕТОДОЛОГІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

### **Розділ 4**

## **ЗАГАЛЬНА ПОБУДОВА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ І ДОКАЗІВ**

### **4.1. ПІДХІД ДО ПОБУДОВИ**

У попередніх розділах були розглянуті питання сутності, предмета та методу бухгалтерського обліку. Були визначені: загальна теорія, предмет, принципи та передумови побудови бухгалтерського обліку. Було дане загальне визначення методу - як способу пізнання предмету бухгалтерського обліку.

Разом з тим, потрібно підкреслити, що науковий рівень пізнання визначається не предметом, а методом, тобто способом пізнання. А основними компонентами процесу пізнання є логіка і методологія. При цьому під логікою розуміють певний порядок руху наукового пізнання, а під методологією - вчення про методи пізнання і їх взаємозв'язок.

Методологію будь-якої науки поділяють на дві складові: загальну та конкретну. Якщо загальна - це діалектика, теорія пізнання, то конкретна - це закони (у нашому випадку бухгалтерської) науки, особливості пізнання її предмету, тобто - передумови, принципи тощо, які пов'язані між собою певним порядком і дають змогу вивчати (досліджувати) предмет.

Спираючись на предметну сутність бухгалтерського обліку, загальне поняття про метод, передумови та принципи побудови (розділи 1,2,3), розглянемо загальну побудову та їх логічний взаємозв'язок, які і формують метод бухгалтерського обліку.

Оскільки метод - це шлях пізнання (дослідження), спосіб організації теоретичного та практичного освоєння дійсності, зумовлений закономірностями відповідного об'єкта, а з точки зору філософії будь-яка теоретична система знань ґрунтується на принципах, пов'язаних між собою, то метод бухгалтерського обліку можна визначити як систему прийомів (способів), які забезпечують суцільне, безперервне та взаємопов'язане відображення його (бухгалтерського обліку) предмета (об'єктів) як у часі так і у просторі.

Бухгалтерський облік являє собою науку, - тобто складну теоретичну та практичну систему знань. Про це свідчить велика кількість передумов та принципів, які є його основою (бухгалтерського обліку) побудови. Тому просто визначення методу бухгалтерського обліку недостатньо для його засвоєння та вивчення. Потрібно побудувати також загальні схеми взаємозв'язку елементів - прийомів.

Будь-яка побудова - це структуризація, розташування елементів системи, у даному випадку елементами системи виступають принципи бухгалтерського обліку. Прийоми здійснюються в часі та просторі. Проте в усіх прийомах присутні такі принципи: автономності, вартісного

вимірювання, доказовості та двоїстості. Розглянемо побудову бухгалтерського обліку з урахуванням цих принципів і перший з них вихідний - доказовість, оскільки без нього обліку не може бути.

## **4.2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ПРОЦЕС ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ДОКАЗІВ (ПРИНЦИП ДОКАЗОВОСТІ)**

### **4.2.1. Сутність принципу доказовості**

Доказовість у філософському розумінні (лінгвістичне) — це найважливіша властивість правильного умовиводу, міркування, вона полягає в обґрунтованості, внаслідок чого обов'язково має бути визначена істина. Доказовість у праві - це фактичні дані про обставини, які мають значення для правильного вирішення спірних питань відносин людей у суспільному виробництві у процесі обміну, - тобто ринкових відносин. У вузькому розумінні - це доказ - діловий папір, який юридично підтверджує який-небудь господарський факт або право на нього.

Термін доказ (доказовість) латинською мовою звучить як документум (*dokumentum*). Тому докази в щоденній практиці називаються документами, тобто письмові підтвердження певної форми й змісту про факт здійснення засвідчення того чи іншого господарського факту (явища, процесу, операції тощо).

Але документ як доказ у сьогоdnішньому розумінні в практику увійшов пізніше. У стародавні часи (тобто спочатку) використовувався термін реєстрація (від латинського слова *registratio*), що означав запис фактів-явищ або процесів - з метою надання їм законності. Звідси пізніше з'явився термін РЕЄСТР (від латинського слова *registrum*, тобто список, книга для записів). Тому обидва терміна, які сьогодні використовуються у бухгалтерській термінології - і документ, і реєстр - це одне і теж - доказ.

У бухгалтерському обліку доказовість означає складання свідцтва - матеріального носія доказу - документа або реєстру (паперу, книги, журналу, магнітної плівки тощо), де зафіксовані дані, які призначені для доказу (засвідчення) у часі (хронологічно) та в просторі (системно) господарських фактів-явищ або процесів (операцій — які відбулися на ринку). Тобто, це свідцтва, які дають можливість характеризувати господарські факти як елементи ринкових відносин — об'єкти (продуктивні сили) та суб'єкти (правовласників).

Документ як доказ (довід) характеризує один юридичний факт. Тобто він фіксує один господарський факт-явище або процес.

Реєстр, на відміну від документа - це книга (список), у якій (у якому) зроблені записи за двома ознаками - часі (хронологічно) та просторі (системно).

## 4.2.2. Етапи спостереження в бухгалтерському обліку та формування доказів

Бухгалтерський облік - процес пізнання. А будь-який процес пізнання — це процес активного відображення об'єктивної реальності. У бухгалтерському обліку цей процес відбувається на трьох етапах облікового процесу - процесу спостереження та доказовості:

- первинного спостереження (виявлення господарських фактів);
- вторинного спостереження (дослідження стану, змін стану кожного господарського факту);
- третинного спостереження (узагальнення господарських фактів за принципом двоїстості) для потреб управління.

На кожному етапі формуються свої докази - документи. Розглянемо це більш детально.

Як було з'ясовано вище (розділ 2) у бухгалтерському обліку фіксуються економічні та правові (юридичні) аспекти господарювання. Тому докази мають характеризувати економічні, продуктивні явища, виробничі й правові відносини, які виникають у зв'язку з рухом об'єктів господарювання під впливом господарських процесів і дій об'єктів господарювання, що вимагає юридичної доказовості бухгалтерських записів, досягається воно веденням документації.

### 4.2.2.1. Первинне спостереження

Для вивчення і дослідження об'єктів бухгалтерського обліку, можливості узагальнення та порівняння даних про об'єкти, треба організувати первинне спостереження та фіксацію (запис, реєстрацію) даних про ці об'єкти.

Формально, безумовно, господарські факти можна було б записувати і на слух. Але у цьому випадку необхідно, щоб кожний господарський факт спостерігав бухгалтер, або хтось йому цей факт описував для реєстрації в рахунку. Це практично неможливо, бо вимагає великої чисельності людей, зайнятих обліком. Крім того, втрачається один з головних факторів - доказовість бухгалтерського обліку, а також його контрольна та аналітична функції.

Спостереження здійснюються безпосередньо за допомогою різних приладів або автоматично (тобто без участі людей). У кожному випадку факт первинного спостереження повинен бути зафіксований на матеріальному носії. Такий носій оформляють відповідно до юридичних норм так, щоб він став доказовим, повноцінним правовим документом.

Процес первинного спостереження в бухгалтерському обліку складається із чотирьох моментів: спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксації (запису, реєстрації). Вимірювання проводиться обов'язково у двох вимірниках: натуральних (природних) - матеріальних або трудових - і вартісних. Вимірювання у вартісних показниках відбувається через грошовий вираз, який має назву ціна (ціна - грошове вираження вартості продукту праці). Застосування цінового вимірника дає можливість зробити узагальнення й порівняти різні об'єкти господарювання.



#### 4.2.2.2. Вторинне спостереження

Після виконання первинного спостереження у складі його складових: спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксації, тобто документування, у бухгалтерському обліку згідно з процедурою дослідження й вивчення об'єктів, здійснюється вторинне спостереження.

Під час первинного спостереження у документі кожний господарський факт-явище або процес - одержує характеристики: стану, зміни стану (зменшення або збільшення) й довідкові дані.

Сутність вторинного спостереження включає різні прийоми (способи) систематизації й групування та перегрупування даних про господарські факти-явища та процеси. Перш за все дані про господарські факти мають одержати такі характеристики:

- а) відображення стану господарських фактів, явищ і процесів - за ознаками активу та пасиву;
- б) відображення зміни стану господарських фактів-явищ і процесів - за ознаками збільшення або зменшення;
- в) групування господарських фактів-явищ і процесів - за ознаками, визначеними системою управління;
- г) систематизацію господарських фактів-явищ і процесів - за певний час (день, місяць, квартал, рік);
- д) узагальнення даних бухгалтерського обліку для контролю, аналізу та управління.

Для вторинного спостереження та одержання різних характеристик у бухгалтерському обліку застосовують систему рахунків. Зафіксовані на первинних документах господарські факти, явища або процеси, та їхні основні характеристики - назва, кількість, ціна та інші — переносяться на рахунок, де відбувається системна реєстрація. Рахунок як носій бухгалтерського обліку, та доказу має назву реєстр.

**д** **Рахунок** - як елемент прийому доказовості бухгалтерського обліку - можна охарактеризувати таким чином. Це прийом вторинного бухгалтерського спостереження, де зафіксований в носіях - первинних документах господарський факт, який одержує первинну системну реєстрацію за такими основними характеристиками: стан, зміни стану - збільшення або зменшення - та довідкові дані про певний об'єкт у формі реєстру. Таким чином, у бухгалтерському рахунку (реєстрі) кожний об'єкт господарювання, кожний господарський факт проявляється як локальна інформаційна сукупність, що відображає стан та зміни відповідного об'єкта бухгалтерського обліку: явища або процесу,

Форми реєстрів можуть бути самими різноманітними: картки, відомості, журнали, книги, машинограми тощо.

Управління господарством вимагає періодичного узагальнення представлення господарства як сукупності відповідно до вимог принципу двоїстості (подвійності). Цей прийом носить назву

балансового узагальнення. При цьому господарство як сукупність, з одного боку (в одному аспекті) представляється за ознаками активу, тобто належності до продуктивних сил, і становить власність господарства разом з борговими правами, а з іншого - за ознаками пасиву, тобто належності до виробничих відносин, які характеризують сукупність вкладених у господарську діяльність власних і залучених (позичених) за борговими зобов'язаннями коштів.

Періодичність балансового узагальнення здійснюється відповідно до вимог закону та управління. Вона може бути щоденною, щомісячною у банках, на більшості господарських підприємств кварталною, річною.

Технічною формою узагальнення - є бухгалтерський баланс періоду - оборотна відомість за рахунками, де кожний господарський факт, явище або процес - представлено індивідуалізовано та персоніфіковано за ознаками: стан на початок, зміни стану (збільшення, зменшення) та стан на кінець періоду (періоду узагальнення).

Рахунки та оборотна відомість мають назву - реєстри. Ці реєстри і є доказами (свідченнями), юридичними підтвердженнями правди про об'єкти та суб'єкти і господарські факти, які мали місце в господарстві.

#### **4.2.2.3. Третинне спостереження (звітність)**

Для з'ясування економічних відносин між різними суб'єктами господарювання й суспільним формуванням застосовують прийом бухгалтерського обліку - звітність, яка є доказом стану господарства, результативності його роботи тощо.

Звіти - це усне або письмове повідомлення, доповідь підзвітної особи, підприємства, організації, установи про свою діяльність, тобто викладення та пояснення якихось дій, подій.

Оскільки мова може йти тільки у формі доказовості, то звіт має мати письмову форму, має бути доказом.

Показники звітності визначаються користувачами, які на це мають право. Наприклад, засновники, інвестори (банки, кредитори тощо), державні органи (Державний комітет статистики, податкова адміністрація тощо). Право одержувати ту чи іншу характеристику господарської діяльності визначено законодавчо, а також щодо відкритості та закритості (комерційної таємниці) системи показників.

За формою звіти - це таблиці, які мають відповідно ту чи іншу систему показників.

Найбільш розповсюдженими формами звітності є: баланси, звіти про стан майна та економіко-правові відносини (звіт про фінансові результати тощо).

### 4.3. ЗАГАЛЬНА ПОБУДОВА МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розглянута у двох аспектах побудова бухгалтерського обліку як процесу дозволяє зробити висновок про те, що бухгалтерський облік як процес - це сукупність прийомів, за допомогою яких впізнається об'єкт. Їхня суть: документування, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунок, двоїсте (подвійне, балансове) узагальнення стану господарських фактів, двоїсте (подвійне) відбиття зміни господарських фактів у системі рахунків і звітність.

Відносно відокремлені прийоми єдності й сукупності забезпечують повне вивчення предмета бухгалтерського обліку, одержання необхідної для управління господарством інформації. Окремий прийом можна розглядати тільки як елемент методу.

Поєднання різних елементів прийомів бухгалтерського обліку забезпечує суцільне й безперервне вивчення його об'єкта - засоби й господарську діяльність. При цьому досягається основна мета - одержання інформації про стан господарства, результати його роботи та відносини з іншими суб'єктами господарювання, для контролю за різними сторонами господарської діяльності та її аналізу (рис. 4.1., 4.2.).

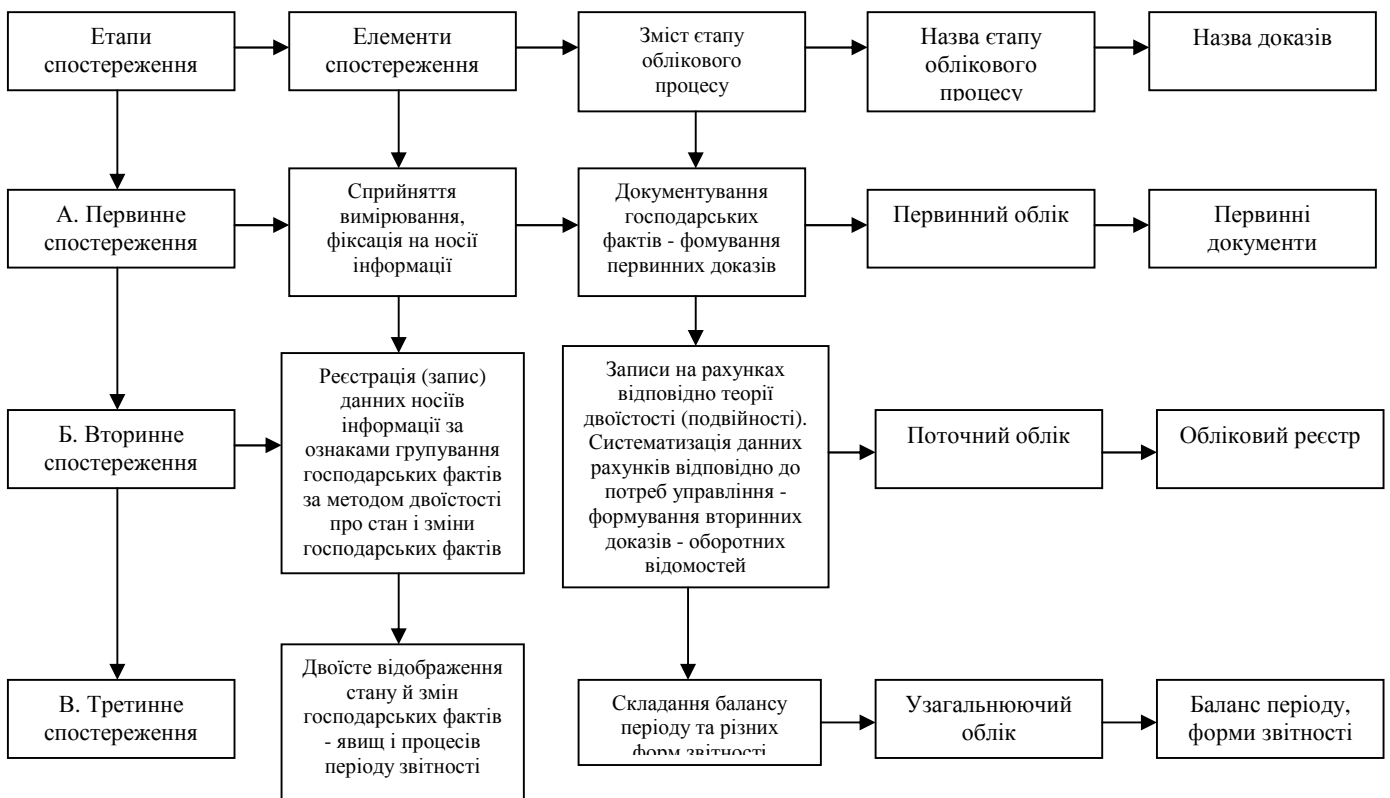


Рис. 4.1. Загальна побудова бухгалтерського обліку як процесу системи пізнання та доказовості

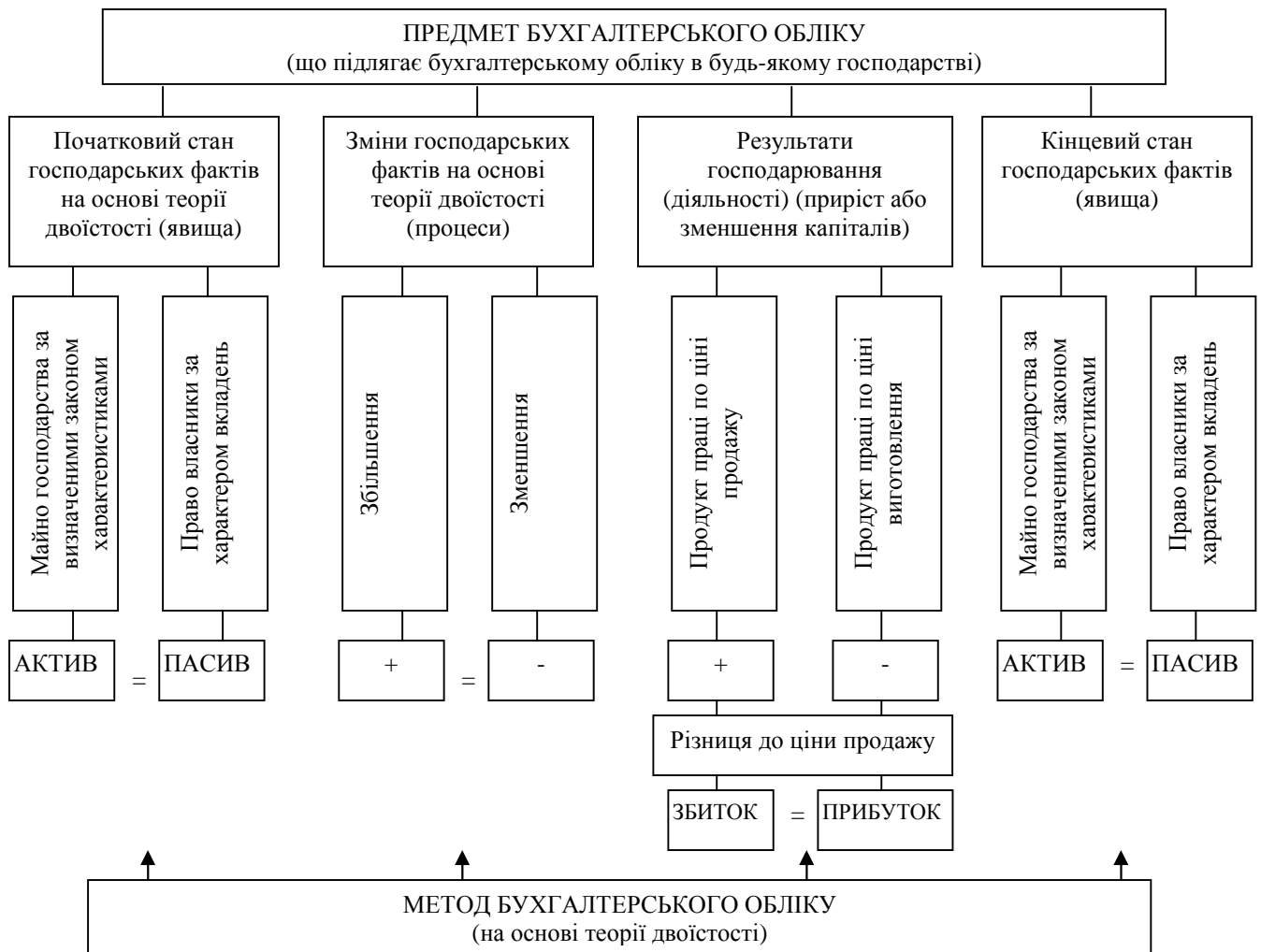


Рис. 4.2. Взаємозв'язок предмета та методу бухгалтерського обліку на основі теорії

## Розділ 5

# ПРИНЦИП ВАРТІСНОГО ВИМІРЮВАННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

### 5.1. СУТЬ ВИМІРЮВАННЯ ТА ВИДИ ВИМІРНИКІВ

Як було зазначено, одним із принципів бухгалтерського обліку, є вимірювання усіх господарських фактів у натуральному (речовому або трудовому) і вартісному вимірниках. При цьому характеристика господарських фактів у бухгалтерському обліку вивчається у тісному взаємозв'язку натуральних і вартісних вимірників. Система вимірників, яка застосовується в бухгалтерському обліку, наведена на рис. 5.1.

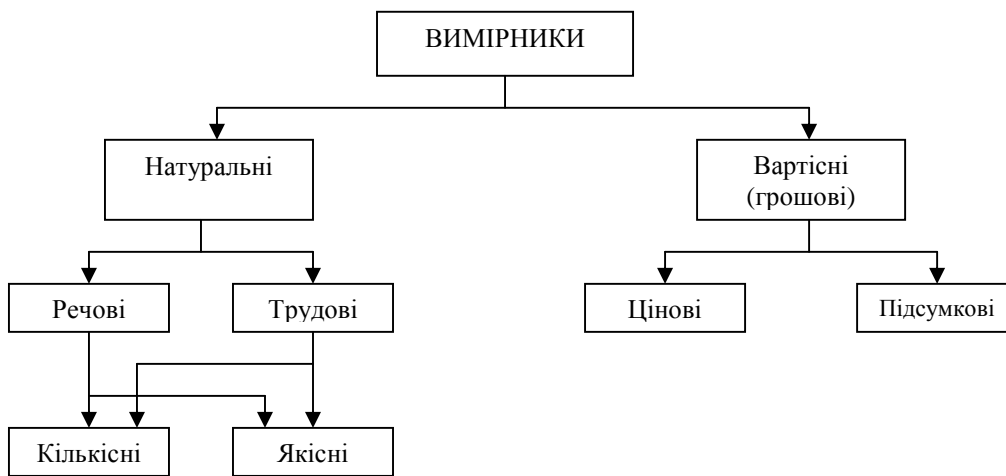


Рис. 5.1. Вимірники, які застосовуються в бухгалтерському

**д Натуральні вимірники** - це вимірники маси, обсягу, площі, потужності, за допомогою яких обліковується кількість наявних у господарстві матеріальних цінностей. Використання тих або інших натуральних вимірників залежить від особливостей обліковуваних об'єктів господарювання. Так, тверде паливо вимірюється у тоннах, деревина - в кубічних метрах, урожай - в центнерах (або тоннах), молоко - в літрах та ін.

В окремих випадках застосовуються комбіновані натуральні вимірники. Наприклад, роботу автотранспорту вимірюють у тонно-кілометрах.

Натуральні вимірники відображають обліковувані об'єкти не тільки кількісно, а й якісно. Наприклад, сорт (перший, другий, вищий тощо), вміст корисних речовин (дегустація цукру в цукровому буряку, олійність).

**д Трудові вимірники** — це вимірники людської праці. Їх виражають в одиницях часу - днях, годинах, хвилинах. Цей вимірник має велике значення для визначення оцінки економічних показників аспекту виробництва. Користуючись ним, визначають продуктивність праці, її інтенсивність, а обліковують кількість затраченої конкретної праці на виконання роботи .

Трудовий вимірник є різновидом натурального.

д **Грошовий вимірник** — це вимірник вартості. У кожному господарстві застосовують передусім грошовий вимірник своєї країни. Крім того, можуть використовувати, особливо на спільних підприємствах, грошові одиниці інших країн.

Грошовий вимірник зумовлений існуванням вартості та ринкових відносин. Він лежить в основі методу оцінки й калькуляції. Основною мірою грошової оцінки є ціна.

## **5.2. ОЦІНЮВАННЯ ЯК ПРИЙОМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

д **Оцінювання** - спосіб вартісного визначення одиниці виміру господарських фактів - явищ і процесів. За допомогою оцінки натуральні (речові й трудові) характеристики перетворюють у вартісні. Вартісна оцінка господарських фактів - явищ і процесів є передумовою їх запису у системі бухгалтерських доказів - документів, реєстрів (рахунків) та звітності.

Вартісна оцінка в бухгалтерському обліку виступає загальним вимірником, який дає змогу узагальнити всі господарські факти: явища та процеси, як сукупності.

Вартісна оцінка є також складовою методу бухгалтерського обліку та його принципом, без наявності якої бухгалтерський облік за двоїстою (подвійною) системою не може здійснюватися.

У процесі господарювання застосовуються різні оцінки господарських фактів: за фактичною собівартістю; за вартістю придбання - початковою вартістю; за бізнес-плановою вартістю; оптовими, договірними, роздрібними цінами реалізації; умовними цінами (у межах одного господарства) тощо.

Основні прийоми оцінки господарських фактів у бухгалтерському обліку регламентуються законодавством і є обов'язковими для всіх підприємств, установ і організацій. Ця оцінка - визначальна і завдяки їй можна узагальнювати показники, дані різних підприємств у межах регіонів й держави.

У бухгалтерському обліку діє принцип оцінки за фактичною собівартістю. Вона найповніше розкриває індивідуальні витрати, чим забезпечується реальна основа об'єктивного відображення майнового стану господарства та визначення результатів його роботи. Фактична собівартість у бухгалтерському обліку - основний прийом оцінки господарських фактів.

## **5.3. МЕТОДИ ВИЗНАЧЕННЯ ФАКТИЧНОЇ СОБІВАРТОСТІ ОБ'ЄКТА ОБЛІКУ**

У практичній діяльності історично склалися два основних методи (прийоми) визначення фактичної собівартості об'єкта обліку: простий та складний (розрахунковий або калькуляційний, від лат. слова *calculatio*— обчислення, розрахунок).

Перший метод - це метод оцінки фактичної собівартості за ціною обміну (ціною купівлі).

Інший — розрахунковий — вимагає додаткових облікових процедур (калькулювання).

### 5.3.1. Оцінювання господарських фактів — об'єктів обліку за простою системою.

Сутність оцінювання об'єктів обліку - господарських фактів — за простою системою полягає в тому, що вартість об'єкта для бухгалтерського обліку визначається простим методом - оцінкою, визначеною в момент обміну (купівлі-продажу, вкладення тощо).

□ **Наприклад.** Одноосібний засновник підприємства хоче відкрити торгове підприємство. Для забезпечення діяльності такого підприємства він вирішив зробити вкладення у формі статутного капіталу 3000 грн. Об'єктами, які забезпечують право власності у підприємстві, - вкладеними засновником є:

1. Наявні гроші готівкою - 1000 грн.
2. Куплений прилавок за 500 грн.  
(квитанція магазину)
3. -" -" - шафа-полиця - 500 грн.
4. -" -" - металевий сейф - 500 грн.
5. -" -" - цемент марки 400 - 500 грн.

Як бачимо, кожний об'єкт обліку має свою конкретну ціну, тому у бухгалтерському обліку господарські факти передачі кожного об'єкта будуть оцінені просто за ціною купівлі.

### 5.3.2. Калькуляція як прийом вартісного вимірювання у бухгалтерському обліку

Вартісна оцінка не завжди може бути визначена та здійснена в момент господарського факту. Особливо це стосується різних видів собівартості і передусім фактичної собівартості господарських фактів, явищ (основних засобів, матеріальних цінностей тощо) або процесів (заготівельної діяльності з придбання матеріалів, реалізації продукції).

Калькуляція як галузь економічних знань, в якій вивчаються способи (прийоми, методи) рахунку собівартості господарських фактів, є складовою економічної теорії, елементом методу бухгалтерського обліку, без якого неможливе визначення собівартості. Різні методи калькулювання вивчаються спеціальною дисципліною. За допомогою калькулювання визначаються такі різновиди собівартості: планової, кошторисної, нормативної, фактичної, виробничої, цехової, бригадної.

Калькуляція — основа визначення цін: роздрібних, гуртових, договірних, розрахункових та інш.

Найбільш поширеним є два прийоми калькулювання; простий підсумок різних затрат та комплекс математичних дій за допомогою різних розподільчо-розрахункових процедур.

Розглянемо ці прийоми.

Метод підсумку затрат.

□ **Приклад 1.** У фермера куплено 100 кг капусти по 1,00 грн. за 1 кг. Перевезення, навантаження та розвантаження було здійснено транспортно-експедиційною організацією за що сплачено 50 грн. Таким чином собівартість 1 кг капусти на консервному заводі уже складає 1 грн. 50 коп.

**Розрахунок:** купівельна ціна 100 кг по 1 грн. 100,00 грн.  
вартість перевезення 50,00 грн.  
разом 150,00 грн.  
 $150,00 : 100 = 1,50$  грн.

У наведеному випадку мають місце два господарські факти:

- купівля у фермера (оплата йому грошей) за капусту -100 грн.
- наймання у транспортній організації машини та оплати цій організації у сумі 50 грн.

□ **Приклад 2.** У фермера куплено 100 кг капусти по 1,00 грн. за 1 кг і 200 кг моркви по 0,50 грн. за кг. Фермеру за продукти оплачено 200,00 грн. (100,00 + 100,00 = 200,00).

За перевезення, навантаження та розвантаження на склад куплених продуктів харчокомбінатом оплачено автотранспортному підприємству 45,00 грн. Разом затрати становлять 245,00 грн.

Оскільки на одній машині були перевезені обидва продукти, то затрати по перевезенню, навантаженню та розвантаженню потрібно розподілити між видами закуплених продуктів. Для цього потрібно визначити, що буде взято за основу (параметр) розподілу цих затрат. Припустимо, що це буде маса (кг). Тоді методом пропорційного ділення визначимо частку транспортно-заготівельних затрат, які потрібно додати до купівельної вартості кожного продукту:

**Розрахунок:** капуста 100 кг  
морква 200 кг  
Разом 300 кг  
 $45,00$  грн. :  $300$  кг =  $0,15$  грн.  
На 1 кг маси припадає 0,15 коп.

Таким чином вартість купленої сировини буде:

- а) капусти -  $100,00$  грн. +  $15,00$  грн. ( $100 \times 0,15$ ) =  $115,00$  грн.
- б) моркви -  $100,00$  грн. +  $30,00$  грн. ( $200 \times 0,15$ ) =  $130,00$  грн.

Звідки: собівартість 1 кг капусти =  $1,15$  грн. ( $115,00 : 100$ )

собівартість 1 кг моркви =  $0,65$  ( $130,00 : 200$ ).

Усі господарські факти реєструються аналогічно описаному вище (див. приклад 1), тобто спочатку у журналі реєстрації, а потім процес визначення вартісної оцінки об'єкта господарського факту реєструють обов'язково в калькуляційному розрахунку за прийнятою методикою.

Положенням про бухгалтерські звіти підприємств і організацій визначено такі грошові оцінки засобів.



*Засоби праці* оцінюються за первинною вартістю (яка відповідає фактичній собівартості), але так, що в будь-який час можна визначити їх залишкову вартість, тобто за вирахуванням зношеної частини основних засобів.

*Незавершене виробництво* оцінюється за фактичною собівартістю, а відходи виробництва - за цінами можливого їх використання в господарстві або реалізації; сировина - за цінами, передбачених договором.

*Сировина і матеріали (основні і допоміжні)*, до яких відносяться паливо, запасні частини, малоцінні і швидкозношувані предмети, товари *на* підприємствах оптової торгівлі, готова продукція оцінюються за фактичною собівартістю їх придбання або виробництва.

*Товари* на підприємствах роздрібною торгівлі оцінюються за роздрібними цінами реалізації, але так, що у будь-який час можна було б визначити їх фактичну собівартість.

Проте в *поточному обліку* для спрощення техніки облікової реєстрації і одержання деяких додаткових відомостей, ці цінності дозволяється обліковувати не тільки за фактичною, а й за плановою собівартістю (з відокремленим обліком відхилень фактичної собівартості від планової, з відокремленим обліком транспортно-заготівельних витрат), тобто таким чином, щоб це дало змогу на кінець звітного періоду (місяця, року) визначити їх фактичну вартість. Грошова оцінка є передумовою, за наявності якої бухгалтерський облік може здійснюватись, і виконує функцію не методу, а загального вимірника засобів, прийнятого в суспільстві.

Оцінка й калькуляція є вихідними складовими системи бухгалтерського обліку, без яких не може бути здійснене вартісне вимірювання господарських фактів, затрат і результатів господарювання.

## Розділ 6

# ЗАГАЛЬНА ПОБУДОВА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ПРОЦЕСУ НА ОСНОВІ ТЕОРІЇ ДВОЇСТОСТІ (БАЛАНСОВОГО МЕТОДУ): ЕКОНОМІКО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

### 6.1. ПОНЯТТЯ ПРО БАЛАНСОВИЙ МЕТОД

Як було визначено, подвійна характеристика господарських фактів-явищ і процесів - за ознаками продуктивних сил й виробничих відносин в економіці має назву балансового методу.

Пряме розуміння терміну баланс (від фр. *balance* - терези) означає кількісне вираження співвідношення зрівноважених елементів будь-якого постійно мінливого явища або процесу, Балансове узагальнення даних широко застосовується в економіці - плануванні, фінансуванні, аналізі, обліку та ін.

Характерна риса балансового узагальнення - подвійний аспект описування реальних об'єктів, синтетичний характер одержаної інформації.

Суть подвійного відображення даних полягає в тому, що реальні об'єкти, які описуються за допомогою балансового методу, обов'язково виражаються залежно від конкретного балансу та призначення узагальнених даних. Наприклад, баланс доходів і видатків сім'ї, або баланс робочого часу тощо.

Основна риса балансового узагальнення - єдиний вимірник, що дає змогу зіставляти й виявляти загальні зв'язки сукупностей, які підлягають балансуванню.

Балансове узагальнення економіки (тобто господарства будь-якого рівня) - від дрібних індивідуальних господарств до великих господарських об'єднань, є об'єктивною необхідністю управління ними. Порівняння затрат і результатів господарювання може здійснюватися тільки за допомогою балансового методу.

Таким чином, господарювання об'єктивно вимагає застосування двоїстого балансового методу, оскільки при керівництві господарством будь-якого масштабу - індивідуального, колективного, державного - треба знати, які активи — продуктивні сили є в господарстві, як склалися виробничі, правові відносини на кожний даний момент одного господарства з іншим - (мова йде про відносини власності - борги, вимоги та зобов'язання), тобто пасиви.

## 6.2. ПРИЙОМИ ПРИНЦИПУ ДВОЇСТОСТІ (ПОДВІЙНОСТІ ГРУПУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ФАКТІВ)

### 6.2.1. Сутність балансового узагальнення господарських фактів

Основою побудови бухгалтерського балансу є подвійне групування господарських фактів, явищ і процесів за функціональною роллю у процесі виробництва, з одного боку, та джерел їх утворення (відповідно до власності), з іншого. Об'єкти господарювання у бухгалтерському обліку одержують у балансі подвійне групування. Таким чином, бухгалтерський баланс - це прийом (спосіб) відображення стану господарських фактів-явищ і процесів - за ознаками їх відношення до продуктивних сил (майновий аспект групування) і виробничих відносин (власницький аспект групування) на певний момент часу.

Технічно бухгалтерський баланс - це таблиця, в якій наведена характеристика стану майна господарства за певними ознаками поділу продуктивних сил (основні засоби, матеріали, гроші) у вартісному виразі, й характеристика того самого майна з власницьких відносин (скільки власних (засновників) і позичених коштів укладено в господарство, господарську діяльність). Перший аспект має назву “актив”, другий “пасив”. Перший відповідає на запитання “що?”, другий — “хто?”.

Двоїстий характер господарства за балансовим методом показано у таблицях 6.1 а, б, в.

Таблиця 6.1а

Баланс господарства  
на 01.01.200\_р.

Актив	Сума грн.	Пасив	Сума грн.
1. Господарські засоби	2000	1. Власні джерела (власний капітал засновників)	1600
		2. Позичені джерела (позичений капітал)	1400
Разом	2000	Разом	2000

Таблиця 6.1б

Баланс господарства  
на 01.04. 200\_ р.

Актив	Сума грн.	Пасив	Сума грн.
1. Господарські засоби	1900	1. Власні джерела (власний каптал}	1500
		2. Позичені джерела	600
		3. Результати роботи непокриті збитки, втрачений капітал	200
Разом	1900	Разом	1900

Баланс господарства  
на 31.12.200\_р.

Актив	Сума грн.	Пасив	Сума грн.
1. Господарські засоби	2200	1. Власні джерела (власний капітал)	1500
		2. Позичені джерела (позичений капітал)	600
		3. Результати роботи нерозподілений прибуток, зароблений капітал	100
Разом	2200	Разом	2200

У табл. 6,1 а, б, в, наведені три балансові схеми господарства: 6.1а - початковий баланс; 6.1б - баланс через три місяці зі збитковим результатом та 6.1в - баланс через рік із прибутковим результатом роботи.

Як видно з табл. 6.1 а, б, в - у бухгалтерському балансі постійно підтримується рівність загального розміру засобів господарювання та їх власників у показниках активу й пасиву.

Загальна сума активу й пасиву називається “валютою” балансу. У бухгалтерському балансі реалізується метод подвійності відображення, групування, узагальнення й порівняння інформації про господарські факти-явища і процеси - як об'єкти бухгалтерського обліку. Порівняння забезпечує рівність підсумків активу та пасиву, зіставлення їх як сукупностей, тобто різних аспектів одного й того самого явища - засобів господарювання.

Отже, зробимо висновки. У бухгалтерському балансі зіставляються дві характеристики майна, тобто однієї величини; з одного боку, як сукупність засобів господарювання, згрупованих за їх функціональною роллю, які вони виконують у господарстві, а з іншого - сукупність джерел утворення цих засобів, згрупованих за ознаками їх належності до ознак власності. Перша величина свідчить про те, якими засобами господарство володіє (виробничий, конструктивний та фінансовий потенціал), а друга - хто є власником цих засобів, з яких джерел ці засоби утворились та характеризує рівень господарської самостійності (автономності).

Метод подвійності передбачає групування засобів господарювання (господарства) у двох аспектах на певну дату. Це означає, що ілюстративно двоїсте відображення засобів господарювання можна подати у вигляді двобічної таблиці. У найзагальнішому вигляді форма балансу наведена в табл. 6.2. Лівий бік таблиці називається активом і пишеться у лівому кутку. Правий бік балансу називається пасивом і пишеться у правому кутку. Таке розуміння сторін і термінів таблиці балансу - формальне.

## Баланс на 01.12. 200\_р.

Актив		Пасив	
Засоби виробництва за функціональною роллю і ознакою продуктивних сил	Сума грн.	Засоби виробництва за ознакою джерел їх утворення і ознакою виробничих	Сума грн.
Засоби	1000	Статутний капітал	800
Матеріали	600	Страховий капітал	700
Паливо	100	Кредити банків	360
Незавершене виробництво	150	Кредитори	340
Готова продукція	70		
Каса (гроші)	10		
Разом	2200	Разом	2200

Але і актив, і пасив - не прості терміни. Це економічні та правові характеристики. Актив балансу - конкретна форма існування продуктивних сил певної господарської системи (матеріалів, основних засобів коштів, продукції тощо) у вартісному виразі. Пасив - сума власних і позичених (у банку, господарських формувань, держави) коштів для господарювання, що виражає виробничі (господарські) відносини.

Актив балансу в юридичному розумінні характеризує суму засобів за функціональною ознакою, якими господарство користується, розпоряджається і володіє, а також є власником у тій частині, яка відповідає сумі його власних внесків засновників, вкладених у діяльність та показаних у пасиві.

Пасив балансу в юридичному розумінні характеризує виробничі правові відносини й відносини власності, які виникли між господарством, засновником та іншими суб'єктами господарювання - підприємствами, банками, кредиторами внаслідок господарської діяльності.

Бухгалтерський баланс відображає економіко-правовий, фінансовий стан господарства, містить дані про стан господарських засобів, джерела їх утворення, фінансові результати, систему взаємовідносин, систему боргових (розрахункових) відносин.

Баланс є синтетичним узагальненням показників для аналізу господарської діяльності.

Слово *баланс, балансовий*, як термін, має різні значення. Щодо бухгалтерського обліку, його використовують так:

1. Як таблицю, в якій господарські факти-явища й процеси - відображені у двох аспектах-розрізах (активі й пасиві).
2. Як елемент методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого господарські факти-явища та процеси - відображаються у двох аспектах-розрізах: за функціональною ознакою як продуктивні сили і за джерелами їх утворення, як виробничі відносини, що характеризують відносини власності.

3. У таблиці замість слова “Разом” користуються словом “Баланс”, за допомогою якого визначають рівність підсумків активу та пасиву,

Слід відзначити, що термін “баланс” в економіці використовують досить часто. Наприклад, “Баланс господарства”, “Баланс палива”, “Баланс робочої сили” тощо.

Але завжди суть балансового методу зводиться до того, що за його допомогою визначається якесь господарське явище у двох аспектах-розрізах, що становить його зміст.

### 6.2.2. Структура балансу

д **Поняття про статтю та розділ балансу.** Актив і пасив балансу поділяється на розділи та статті. Стаття балансу — показник, який характеризує визначений (певний) вид, засоби господарювання за функціональною ознакою (стаття активу), або правовласників (джерела) господарських засобів (стаття пасиву).

Балансовані статті групуються в розділи. Це полегшує огляд і аналіз балансу. Поєднання балансових статей у розділи балансу підпорядковане певному принципу. Основні принципи при об'єднанні статей у розділи — фінансові та аналітичні.

д **Оцінка статей балансу.** Порядок оцінки статей бухгалтерського балансу встановлюється законодавством країни. Найпоширеніший метод оцінки окремих статей бухгалтерського балансу — за собівартістю господарства. Це дає можливість об'єктивно оцінити господарські засоби, які є в наявності та реально визначити результати господарської діяльності.

д **Побудова балансу.** Як було зазначено, балансові статті зводять у розділи. Групи й розділи балансу формуються за економічними ознаками, в основі яких лежать фінансові або аналітична ознаки - функціональна роль господарських фактів, спосіб перенесення вартості на виготовлений продукт праці, швидкість обертання.

За загальноекономічним змістом групування засобів господарювання й джерел їх утворення в прямому розумінні може бути подано в такому вигляді (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

Баланс (принципова побудова за характером участі засобів у процесі виробництва)

Актив (засоби), що? (що вкладено)	Пасив (джерела) хто?(хто вклав) чи є ?
1. Засоби господарювання (ресурси діяльності)	1. Власні засоби - вкладання засновників
2. Засоби необоротні	2. Позичені, чужі засоби, залучені
3. Засоби оборотні (предмети)	3. Суспільні

Оптимальна кількість статей балансу визначається потребами управління, передусім вимогами прийняття управлінського рішення. Крім того, ця кількість передбачається вимогами контролю та аналізу з боку фінансових органів і кредитних установ (банків та інших кредиторів).

Форми бухгалтерського балансу господарства і методичні вказівки щодо його складання розробляє Міністерство фінансів України.

У діючій формі бухгалтерського балансу усі статті активу й пасиву згруповані за їхнім економічним змістом у таких розділах (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Баланс (принципова побудова діючої системи)	
Активи	Пасиви
Розділ	Розділ
1. Необоротні активи 2. Оборотні активи 3. Витрати майбутніх періодів	1. Власний капітал 2. Забезпечення наступних витрат і платежів 3. Довгострокові зобов'язання 4. Поточні зобов'язання 5. Доходи майбутніх періодів
Баланс	Баланс

У розділі 1 *активу балансу* об'єднано статті основних засобів, нематеріальних активів, різних вкладень.

У розділі 2 *активу балансу* показують виробничі запаси - матеріали, паливо, тару, незавершене виробництво, товари, залишок готової продукції, засоби (кошти), які є в касі, на рахунку в банку, інших рахунках банку, товари відвантажені, заборгованість покупців, дебіторську заборгованість та ін.

У розділі 3 відображають витрати майбутніх періодів.

У розділі 1 *пасиву балансу* показують власний капітал, статутний капітал, резервний капітал, нерозподілені прибутки та інші джерела, які належать засновникам господарства.

У розділі 2 - "Забезпечення наступних витрат і платежів" - показують забезпечення виплат персоналу, цільове фінансування та інше забезпечення,

У розділі 3 - "Довгострокові зобов'язання" - показують позики, одержані господарством під запаси й затрати (матеріали, паливо, незавершене виробництво тощо) та вкладання на термін довгостроковий, тобто більше року,

У розділі 4 - "Поточні зобов'язання" - показують переважно розрахунково-кредитні відносини господарства, зумовлені його діяльністю строком у межах року.

У розділі 5 наводять характеристику доходів майбутніх періодів.

Розглянута структура балансу дає змогу порівнювати сукупність засобів, за допомогою яких ведеться господарювання їх власниками, тобто ліквідність та належність.

У балансі показують стан господарських засобів і джерел їх утворення, як правило, на дві дати: на початок й кінець певного періоду. Наприклад, на початок і кінець кварталу, року чи

місяця. Порівнюючи показники між собою, виявляють зміни у складі засобів господарювання та їх власників (джерел) за цей період.

Структура та зміст балансу окремих господарств неоднаковий. Ця відмінність зумовлена характером роботи кожного підприємства, що вимагає певного складу, змісту й структури засобів і формування джерел утворення цих засобів. Наприклад, баланс промислового підприємства відрізняється за своїм змістом від балансу торговельного підприємства. Якщо в балансі промислового підприємства переважна кількість засобів буде вкладена у виробничі ресурси — основні засоби, виробничі запаси (близько 50-70%), то в балансі торгівельного підприємства основна маса засобів перебуває в товарних запасах (близько 70-80%).

У балансах сільськогосподарських підприємств на перший план виступають такі статті балансу, як продукти сільськогосподарського виробництва, тварини, добрива тощо. За змістом і структурою балансу можна визначити, до якої сфери діяльності належить певне господарство.

### 6.3. ТЕХНІЧНІ ФОРМИ БАЛАНСУ

Розглянутий баланс за формою двосторонній, сальдовий. Водночас на практиці, а особливо у зв'язку із застосуванням ЕОМ поширилося складання балансу за різними технічними формами: односторонній сальдовий (табл. 6.5); односторонній роздільний (табл. 6.6); односторонній оборотний (табл. 6.7); двосторонній оборотний (табл. 6.8); шаховий (табл.6.9); вертикальний (табл. 6.10).

Застосування тієї чи іншої форми залежить від потреб господарства.

Таблиця 6.5

Баланс (односторонній сальдовий)			
№ п/п	Стаття і розділ	Активи	Пасиви
	Баланс		

Таблиця 6.6

Баланс (односторонній роздільний)				
Актив	Стаття	№ п/п	Стаття	Пасив
		Баланс		

Таблиця 6.7.

Баланс (односторонній оборотний)						
Стаття (рахунка)	Залишок на _____		Оборот на _____		Залишок на _____	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Баланс						



Баланс  
(двосторонній оборотний)

за \_\_\_\_\_ 200\_р.

Актив					Пасив						
№ п/п	Назва засобів	Залишок на _____	Оборот на _____		Залишок на _____	№ п/п	Назва джерел	Залишок на _____	Оборот на _____		Залишок на _____
			Д-к	К-т					Д-т	К-т	

\* Тут і далі подаємо скорочено: дебет – Д-т, кредит – К-т.

## Шаховий баланс

Дебет	Кредит	Залишок на _____ за д-том	Основні засоби	Матеріали	Виробництво	Готова продукція	Каса	Розрахунковий рахунок	Розрахунки по оплаті праці	Розрахунки з підзвітними особами	Розрахунки з дебіторами	Розрахунки з кредиторями	Статутний капітал	Резервний капітал	Позички банку	Зношення основних фондів	Нерозподілений прибуток	Разом за д-том на _____	Залишок на _____ за д-том	
1. Залишок на _____ по к-ту																				
2. Основні засоби																				
3. Матеріали																				
4. Виробництво																				
5. Готова продукція																				
6. Каса																				
7. Розрахунки по оплаті праці																				
8. Розрахунки з підзвітними особами																				
9. Розрахунки з дебіторами																				
10. Розрахунки з кредиторями																				
11. Статутний капітал																				
12. Резервний капітал																				
13. позички банку																				
14. Зношення основних засобів																				
15.																				
16.																				
17.																				
18.																				
19.																				
20.																				
21.																				
22. Нерозподілений прибуток																				
23. Разом за к-том на _____																				
Залишок за к-том на _____																				

Баланс  
(вертикальний, англо-американський)  
на 31 грудня 200\_ року.

Показники	2000	1999
<b>АКТИВИ</b> :Поточні активи:		1390
1. Готівка (еквіваленти готівки).	2149	
2- Короткострокові капітальні вкладення (приблизна ринкова вартість).	171	95
3. Рахунки і записи (вимоги) (поручительство крупних несубсидованих компаній - 1997 рік - 305 млн. дол. 1996 рік - 39 млн. дол.	3961	3615
4. Інвентар.	1353	1559
5. Інші поточні активи (майно).	96	111
Разом поточні активи	7730	6770
6. Капіталовкладення та аванси.	3478	5239
7. Майно (будинки, споруди).	31130	29919
8. Мінус накопичена амортизація - знос.	17318	16173
9. Чисте майно (будинки, споруди тощо).	13812	13746
10. Диференціювання цін.	616	582
<b>РАЗОМ</b>	<b>25636</b>	<b>26337</b>

Показники	2000	1999
<b>ПАСИВ:</b>		
<b>ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ТА АКЦІОНЕРНИЙ КАПІТАЛ:</b>		
11. Записи, які належить сплатити та поточні довгострокових боргів (кредитів).	1311	1267
12- Рахунки, які належить сплатити (разом з належним до сплати крупних несубсидованих компаній) - 1997 рік - 212 млн.дол. - 1996 рік- 55 млн.дол-	1584	1254
13. Накопичені зобов'язання.	1988	1538
14. Попередній підрахунок податків.	1526	2115
Разом поточні пасиви	6409	6174
15. Довгострокові позики.	4278	5999
16. Капітал лізингний (зданий у борг).	436	656
17. Диференційований подохідний податок.	1507	1612
	3667	3753
19. Мінімальний відсоток субсидуючих компаній.	159	39
Разом зобов'язання	16456	18232
20. Акціонерний капітал:		
1. Серія "В" конвертуємий запас (валюта)	500	500
2. Незароблений дохід (що служить компенсацією)	(466)	(500)
3. Різні тарифи сукупного акціонерного капіталу серії "Е"	267	267
4. Різні тарифи сукупного акціонерного капіталу серії"С"	381	381
Загальна сума акціонерного капіталу	1714	1714
5. Перевищення виплаченого капіталу над готівковою вартістю	655	668
6. Невиплачена заробітна плата	6595	7172
7. Валютний переказ (цінова різниця)	52	8
Усього	9594	9546
8. Мінус загальний вкладений капітал тримачів (власників акцій)	414	1441
Разом акціонерний капітал	9180	8105
<b>РАЗОМ</b>	<b>25636</b>	<b>26337</b>

## 6.4. ПРИЙОМ ПРИНЦИПУ ДВОЇСТОСТІ (ПОДВІЙНОГО) ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ФАКТІВ-ПРОЦЕСІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ БАЛАНСІ

### 6.4.1. Загальні питання

Під час розгляду господарських фактів явищ і процесів як об'єктів бухгалтерського обліку були з'ясовані їх зміст і суть. Кожний господарський факт-явище, має два аспекти, функціональний — як елемент продуктивних сил і характеристику належності до власності господарства (власний або позичений). На цьому будується балансова структура господарства.

Водночас кожний господарський факт як процес, теж має два аспекти, бо своєю суттю зачіпає два об'єкти господарювання як явища або процесу.

□ **Приклад 1.** Якщо із каси будуть видані у підзвіт гроші, то цей процес пов'язує два таких об'єкти господарювання: “Каса” та “Розрахунки з підзвітними особами”. Унаслідок цього у касі стане менше грошей, а у підзвітної особи з'явиться борг щодо господарства на суму одержаних грошей.

□ **Приклад 2.** На складі оприбутковані матеріали для виробництва і вони не оплачені. Цей господарський факт як процес пов'язує своєю суттю два таких об'єкти господарювання: склад матеріалів, де внаслідок господарського факту (як процесу) цінностей стало більше, та конкретного кредитора, - де під впливом господарського факту виникло боргове зобов'язання (тобто борг), внаслідок чого зобов'язань стало більше.

Господарські факти як процеси в бухгалтерському обліку називаються господарськими операціями. Вони знаходять своє відображення в документах.

Кожна господарська система - підприємство, фірма, товариство, кооператив тощо - яка виступає як суб'єкт господарювання, виконує пов'язані між собою господарські операції, які в своїй сукупності становлять її господарську діяльність. Ця сукупність операцій характеризується послідовністю, взаємопов'язаністю та взаємозумовленістю.

У процесі здійснення господарських операцій засоби господарства та їх джерела утворення (.власники) починають змінюватися, До господарської діяльності можуть бути залучені нові засоби й власники, крім того, з господарської діяльності подекуди вилучають діючі засоби господарювання та вибувають їх власники, або може бути здійснена операція щодо переміщення засобів виробництва з одного місця на інше. І нарешті, може бути змінене джерело формування господарських засобів, тобто зобов'язань, замість одного власника з'явиться інший.

Отже, у господарстві під впливом цих процесів відбувається два види господарських операцій: які змінюють загальну суму господарських засобів, що знаходяться в господарстві, - зменшують або збільшують, або не змінюють загальну суму господарських засобів.

Слід відзначити, що господарські операції, які змінюють загальну суму господарських засобів, в одному випадку змінюють їх у бік збільшення, а в іншому - у бік зменшення, тобто існує два типи таких операцій. Господарські операції, які не змінюють загальну суму засобів господарства водночас вносять зміни в структуру активу або пасиву.

Звідси випливає такий висновок: оскільки засоби господарювання та правовласники (джерела їх утворення) відображаються в балансі, то кожна господарська операція певним чином впливає на нього. За характером таких змін усі господарські операції будь-якого господарства формують чотири типи операцій. Залежність між видами й типами господарських операцій показана на рис. 6.1.

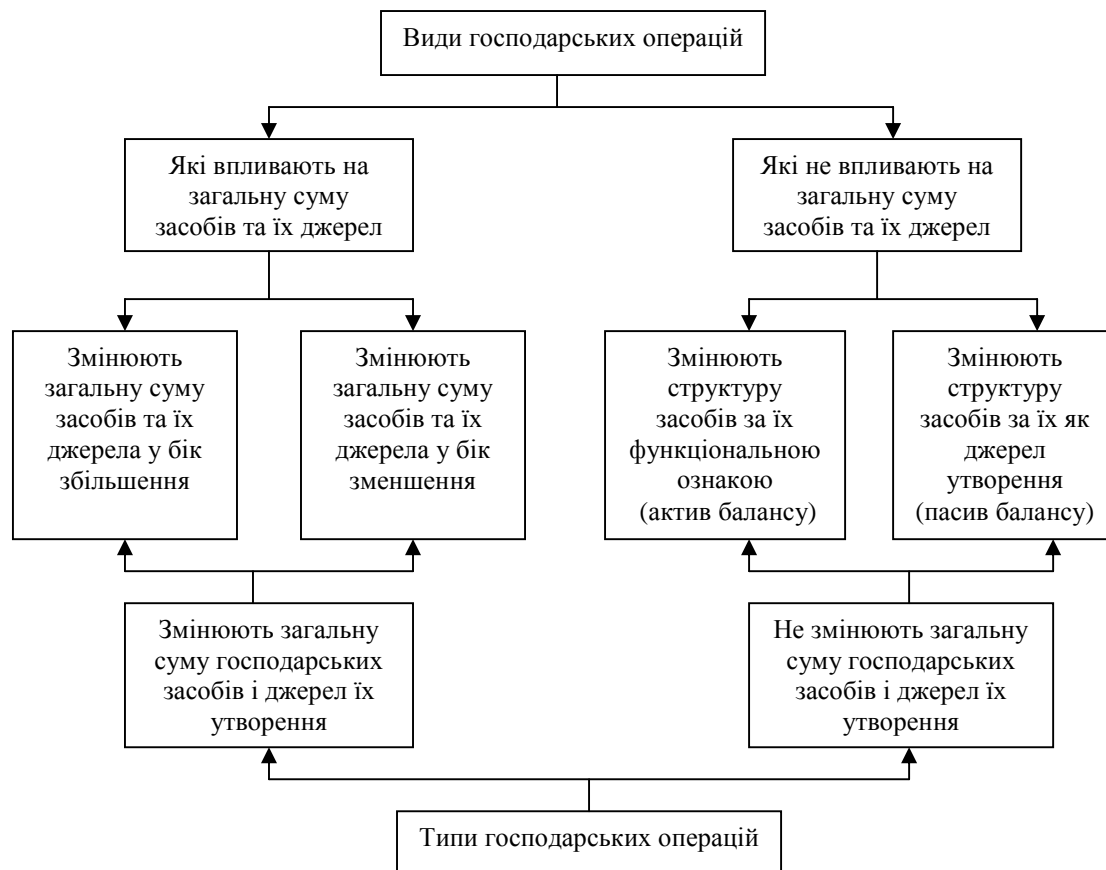


Рис. 6.1. Види та типи господарських операцій стосовно балансу.

#### 6.4.2. Характеристика типів господарських операцій

Детально розглянемо типи господарських операцій. Операції певного типу відображають залучення до господарської діяльності нових засобів господарювання за рахунок нових власних вкладень або позичених коштів (залучених). Вони призводять до зміни водночас в активі й пасиві балансу. Внаслідок таких операцій може розширюватись склад наявних засобів або збільшуватися вартісна характеристика засобів та їх джерел (власників).

□ **Приклад 1.** У господарство залучено нових матеріальних цінностей на суму 2 тис. грн., які оприбутковані на складі, але за них гроші не сплачено.

Ця господарська операція спричиняє водночас зміни в активі й пасиві балансу і таким чином суть її полягає в тому, що на складі господарства стане більше засобів (матеріалів), тобто актив балансу збільшується. Оскільки за матеріали ще не сплачено, то виникає зобов'язання перед постачальниками цих матеріалів, тобто до господарського обороту залучені чужі кошти (для господарства залучений капітал), і пасив балансу збільшується на цю саму суму (на 2 тис. грн.). Унаслідок цього водночас змінилися суми активу й пасиву балансу.

Господарські операції другого типу відображають вилучення із господарської діяльності існуючих засобів і позбавлення права власності вкладника. Вони призводять до зміни водночас в активі й пасиві балансу, але уже в бік зменшення. Внаслідок таких операцій може зменшуватися склад наявних засобів або зменшуватися оцінка вартісної їх характеристики.

□ **Приклад 2.** Із розрахункового рахунку господарства перераховано підприємству-постачальнику у погашення зобов'язань 1 тис. грн.

Ця господарська операція спричиняє водночас зміни в активі й пасиві балансу. Суть її полягає в тому, що на розрахунковому рахунку господарства стане менше коштів, тобто засобів господарювання, що означає зменшення активу балансу. Оскільки кошти (гроші) перераховані на оплату зобов'язання постачальникові, то зобов'язань не стане. Це означає, що із господарського обороту вилучено чужих, колись залучених, джерел права власності на цю саму суму, тобто на 1 тис. грн. Унаслідок цієї господарської операції водночас змінилися суми активу й пасиву балансу. На відміну від першого типу зміни характеризують зменшення балансу,

Господарські операції третього типу відображають зміну форм або переміщення засобів із одного місця на інше. Вони призводять до зміни форм або місцезнаходження засобів господарювання, уточнення їх оцінки або переходу засобів із однієї форми існування в іншу. Ці господарські операції зумовлюють збільшення одних засобів за функціональною ознакою за рахунок зменшення інших. При цьому загальна сума засобів господарювання залишається незмінною.

□ **Приклад 3.** Видані (передані) зі складу у виробництво матеріали вартістю 3 тис. грн.

Ця господарська операція спричиняє зміни тільки в активі балансу. Суть її полягає в тому, що на складі господарства стане менше засобів (матеріалів). Разом з тим збільшується кількість засобів у виробництві, тобто виробничому процесі, що характеризує зроблені затрати. А це також є активом балансу. Отже, господарські операції третього типу спричиняють у балансі тільки зміни складу й структури засобів господарювання. Цей тип господарських операцій найпоширеніший.

Господарські операції четвертого типу відображають зміни в джерелах формування господарських засобів, тобто в зміні правовласництва. Оскільки усі джерела формування господарських засобів відбиті в пасиві балансу, то й зміни, пов'язані з їх станом, не приводять до

збільшення або зменшення загальної суми, а тільки відбудеться зміна в складі й структурі джерел формування засобів, тобто відбувається зміна власників (один власник “щезає”, а інший займає його місце).

□ **Приклад 4.** Через відсутність коштів на розрахунковому рахунку зобов'язання постачальнику (кредитору) було сплачено за рахунок кредиту банку 4 тис. грн.

Ця господарська операція викликає зміни тільки в пасиві балансу. Суть її полягає в тому, що одержаний кредит у банку являє собою нові джерела утворення господарських засобів, збільшуються зобов'язання перед банком, що водночас характеризує нове залучення позичених (чужих) коштів. У зв'язку з перерахуванням цих грошей (одержаних від банку) боржникові (постачальнику) зменшуються раніше залучені до господарської діяльності чужі джерела, що теж були відбиті в пасиві балансу. Отже, господарські операції четвертого типу спричиняють у балансі тільки зміни складу й структури джерел формування засобів господарювання. Цей тип господарських операцій найменш поширений.

Схематично зміни в балансі внаслідок наведених типів господарських операцій наведені в табл. 6.11.

Таблиця 6.11

Зміни стану балансу  
під впливом господарських операцій

	Актив	Сума	Пасив	Сума	
	1. Початковий стан	10	1. Початковий стан	10	
Зміна Тип 1-й					
	+	2	+	2	
	2. Новий стан	12	2. Новий стан	12	
Зміна Тип 2-й					
	-	1	-	1	
	3. Новий стан	11	3. Новий стан	11	
Зміна Тип 3-й					
	-	3			
	+	3			
	4. Новий стан	11	4. Новий стан	11	
Зміна Тип 4-й					
			-	4	
			+	4	
	5. Новий стан	11	4. Новий стан	11	

Математична модель змін у балансі, зумовлених типами господарських операцій, показана на схемі 6.1.

Схема 6.1.

$$\begin{array}{l}
 1. \quad \sum A \quad \quad \quad 10 \quad = \quad \sum П \quad \quad \quad 10 \\
 2. \quad \sum A \quad 10 + 2 = \quad 12 \quad = \quad \sum П \quad \quad 10 + 2 = \quad 12 \\
 3. \quad \sum A \quad 12 - 1 = \quad 11 \quad = \quad \sum П \quad \quad 12 - 1 = \quad 11 \\
 4. \quad \sum A \quad 11 - 3 + 3 = 11 \quad = \quad \sum П \quad \quad \quad 0 = \quad 11 \\
 5. \quad \sum A \quad \quad \quad 11 \quad = \quad \sum П \quad \quad 11 - 4 + 4 = 11
 \end{array}$$

Умовні позначення:

А - загальна сума активу

П - загальна сума пасиву

Знання видів і типів господарських операцій за їх економічною суттю є однією із основних вимог до спеціалістів господарського управління. Без цих знань неможливо побудувати бухгалтерський облік господарства, аналізувати стан та зміни стану об'єктів господарювання, господарських фактів-явищ та процесів, управляти фінансами,

При визначенні предмета та об'єктів бухгалтерського обліку було з'ясовано, що господарство як суб'єкт процесу суспільного відтворення, характеризується двоїстістю. З одного боку, як сукупність продуктивних сил, з іншого - як сукупність правових виробничих відносин. Перший аспект названий активом, другий пасивом. Водночас у процесі суспільного відтворення господарські факти як сукупність продуктивних сил і правових виробничих відносин обертаються як вартості, тому незалежно від місця їх знаходження, або перетворення з однієї форми в іншу, величина цих засобів буде рівновеликою, бо величина вартості в момент цих перетворень залишається незмінною, змінюється тільки її форма, тобто існування вартості. Отже, у кожному господарському акті, що виникає внаслідок здійснення господарських операцій, вартість засобів, що надійшли або вибули, зобов'язань, що виникли або погашені, будуть однакові (табл. 6.12).

Таблиця 6. 12

Принципова побудова стану та змін стану господарських фактів за теорією двоїстості

Характеристика об'єкта бухгалтерського обліку	Актив	Пасив
Господарські факти -як явища	Кожний господарський факт, продуктивний елемент, об'єкт, носій ознак вартості	Кожний господарський факт, суб'єкт права власності (фізична або юридична особа)
Характеристики	Назва, тип, сорт, розмір, одиниця виміру, за кількістю та вартістю	Прізвище (назва), ім'я, по батькові, адреса та інші юридичні дані
Господарські факти -як процеси Характеристики Збільшення стану	Надходження (+)	Набуття права власності ( <sup>+</sup> )
Зменшеннн стану	Вибуття (-)	Припинення права власності (-)
Зміна структури активів	Зміна форми (+){-}	Зміни не відбулися
Зміна структури пасивів	Зміна не відбулася	Зміна права власника (-){+}

### 6.3. ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК СКЛАДОВИХ ЕЛЕМЕНТІВ ПРИ ПОБУДОВІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ПРОЦЕСУ ЗА ТЕОРІЄЮ ДВОЇСТОСТІ

Бухгалтерський облік ведуть тільки в межах конкретного власника - господарства. Обліковий процес у бухгалтерському обліку визначається вимогами користувачів бухгалтерської інформації (власниками, засновниками тощо) та характеризується початком і кінцем. Ці періоди можуть бути календарним періодом (роком, кварталом, місяцем) або госпрозрахунковим періодом (роком, півріччям тощо). Тому у бухгалтерському обліку принциповим є поняття “початок” та “кінець” облікового періоду.

Початком облікового періоду можуть бути:

- а) початок діяльності (створення) підприємства;
- б) кінець попереднього періоду діяльності (календарного або госпрозрахункового періоду).

Якщо підприємство створюється то його початковий стан є нульовим.

На діючому підприємстві початковим станом є кінцевий стан попереднього господарського розрахункового періоду, який визначений бухгалтерським звітом - балансом, актом інвентаризації та одержав аудиторське підтвердження.

Для визначення початкового стану у будь-якому діючому господарстві можна використовувати прийом інвентаризації. На підставі даних інвентаризації можна скласти так званий початковий або, як його іноді називають, вступний стан - баланс господарства.

Кожний господарський факт-явище або процес - (операція) повинен бути задокументований, тобто мати доказовість. Документ - основа бухгалтерських записів. Документ повинен містити сутнісні кількісні й вартісні характеристики об'єкта обліку.

Бухгалтерські документи перевіряють, оброблюють та реєструють, на підставі їх змісту складають бухгалтерське проведення, що є основою запису до рахунків.

Рахунки відкривають на підставі бухгалтерського доказу - документа.

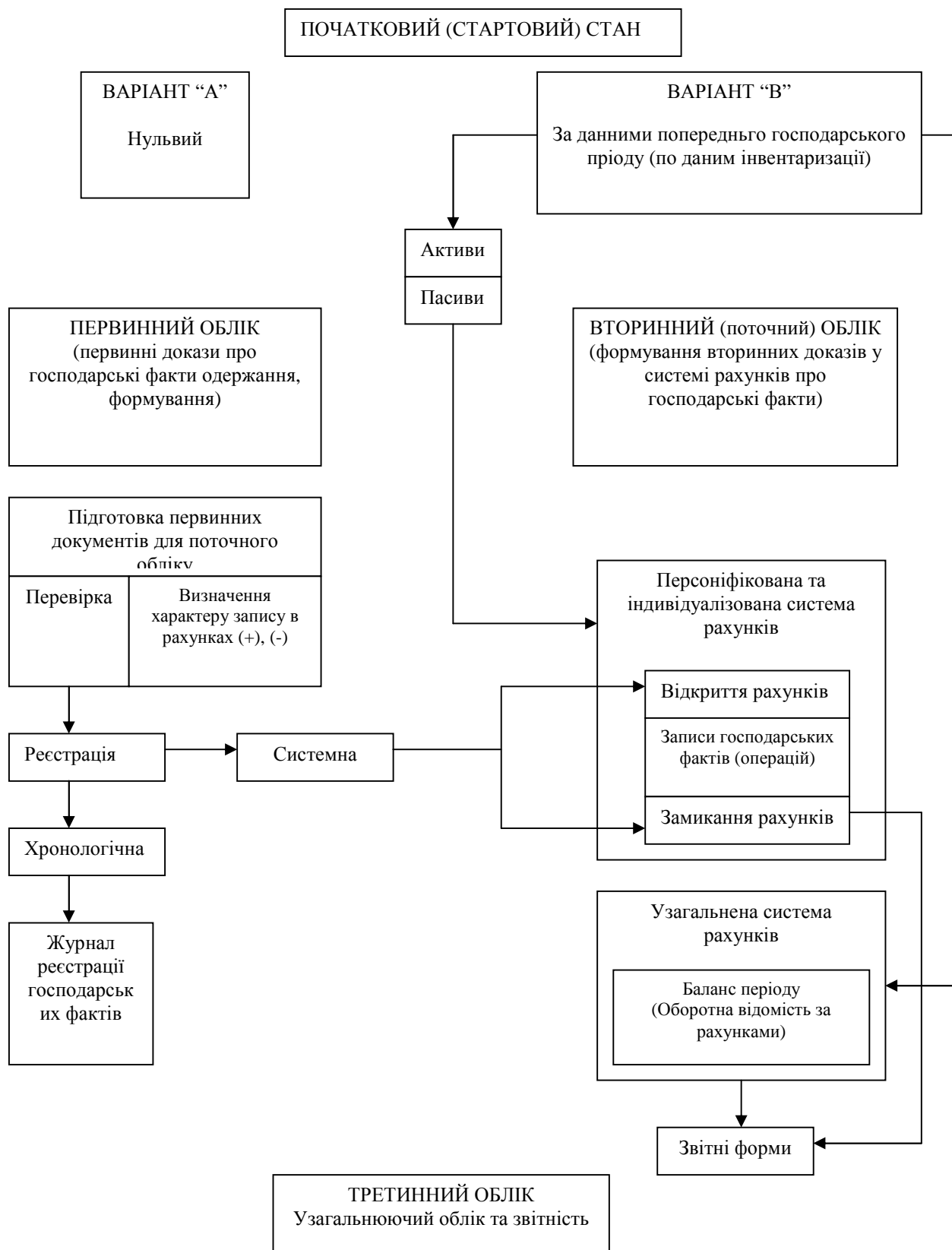
На підставі бухгалтерських проведень роблять записи на рахунках. Після завершення усіх записів рахунки замикають - визначають обороти за надходженням, вибуттям, а також новий стан, результат розрахунку, (сальдо) об'єктів обліку.

Замкнуті рахунки використовують для складання нового, заключного (остаточного) балансу періоду.

Загальну схему бухгалтерського обліку як єдності складових елементів облікового процесу, методу, показано на рис. 6.2. та 6.3.

Усі методичні прийоми є складними, це вимагає їх послідовного розгляду.





*Рис. 6.2. Загальна схема побудови бухгалтерського обліку як процесу на основі теорії двоїстості*

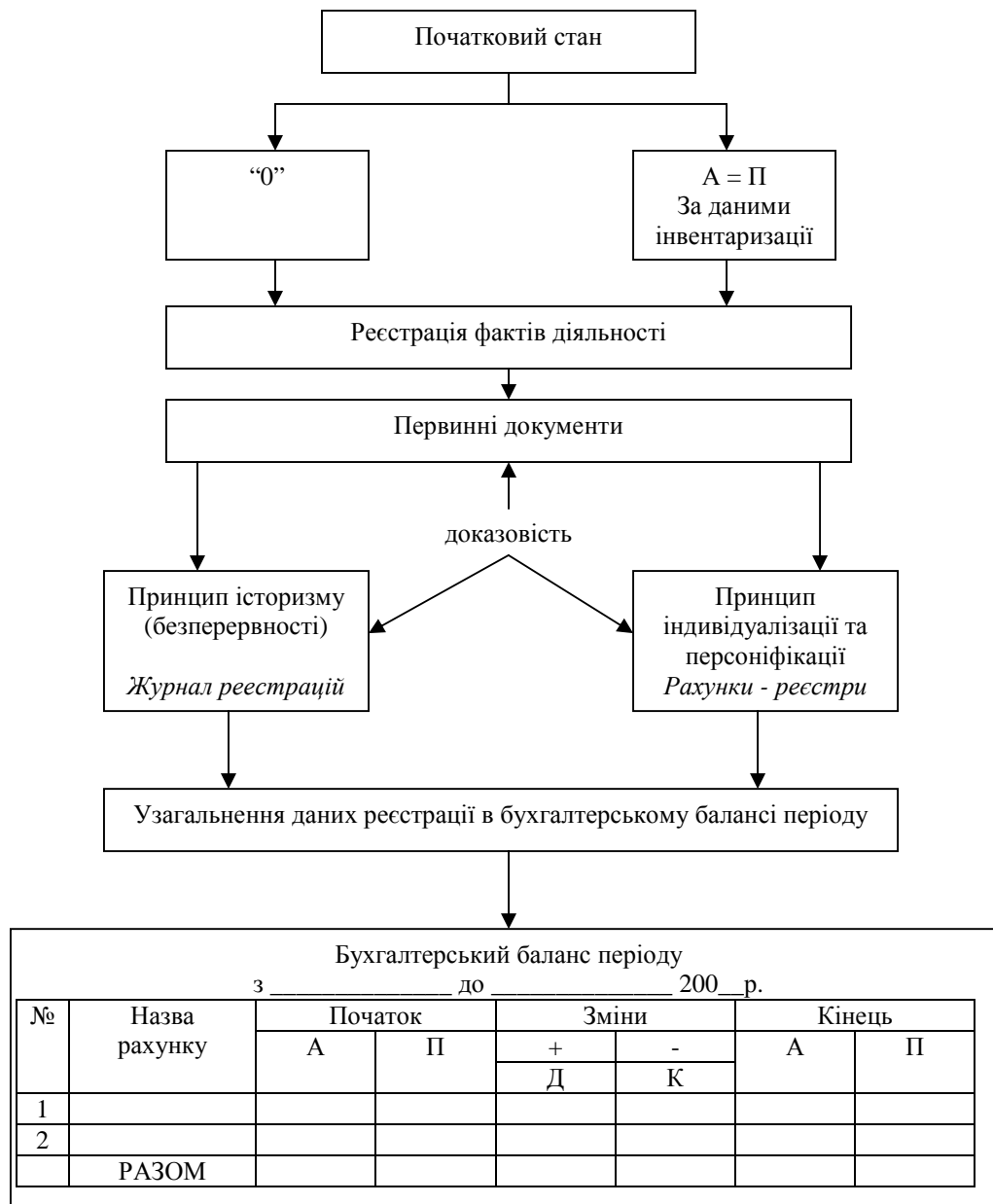


Рис. 6.3. Загальна модель побудови бухгалтерського обліку як процесу

## Розділ 7

# ДОКУМЕНТАЦІЯ - ДОКАЗОВІСТЬ ГОСПОДАРСЬКИХ ФАКТІВ -ЯВИЩ ТА ПРОЦЕСІВ

### 7.1. ФОРМУВАННЯ ПЕРВИННИХ ДОКАЗІВ -ДОКУМЕНТІВ

#### 7.1.1. Сутність документування

Як було визначено вище однією з особливостей бухгалтерського обліку є суцільне й безперервне спостереження за станом господарських фактів-явищ (елементів виробництва і правових відносин), з одного боку, та процесів (господарських операцій), з іншого, що здійснюються в господарствах (на підприємствах, в установах, організаціях тощо). Для проведення такого спостереження необхідно кожний господарський факт оформити відповідним документом.

Бухгалтерські документи - письмові підтвердження (доказ, свідоцтво) певної форми й змісту про факт здійснення того чи іншого господарського акту (процесу, операції).

Первинне спостереження в бухгалтерському обліку проводиться з метою одержання інформації про господарський факт. У процесі спостереження методом описування фіксують дані про господарські факти на матеріальному носії, інформації - документі.

У бухгалтерських документах зазначаються всі відомості, необхідні для економічної та юридичної характеристики зафіксованих на них господарських фактів-явищ або процесів, та наступних бухгалтерських процедур: реєстрації, узагальнення, класифікації, систематизації, контролю й аналізу. **Жодний господарський факт не може бути відображений у бухгалтерському обліку без належного його оформлення відповідними документами.**

Бухгалтерські документи відображають сукупність економічної інформації, через що мають кібернетичний наскрізний характер.

Таким чином, бухгалтерський документ - це доказ про господарський факт (тобто об'єкт господарювання), зафіксований на певному технічному носії, а процес документування - сукупність технічних і методичних прийомів про створення документа.

Процес фіксації господарських фактів у документах називається документуванням. Тому іноді бухгалтерський облік називають документованим обліком. Водночас документування господарських фактів на носіях інформації є основним змістом первинного обліку.

Процес документування складається із чотирьох елементів: спостереження, сприйняття господарського факту, вимірювання його натуральних і вартісних параметрів й фіксування на носії цих даних. Під час спостереження з'ясовується суть, економічна доцільність і

закономірність господарського факту-явища або процесу. А це означає, що процес документування - не проста технічна робота, а важливий економічний та юридичний вид діяльності документування господарських фактів є передумовою наступного бухгалтерського обліку і передусім для реєстрації господарських фактів у системі рахунків.

Документ і документування становлять єдине ціле як елемент побудови бухгалтерського обліку. Методика і техніка процесу документування регламентується спеціальним нормативним актом, затвердженим Міністерством фінансів України.

### **7.1.2. Зміст документів і вимоги до їх створення**

Бухгалтерський документ має складну структуру. Його створення вимагає ґрунтовних знань, а саме: змісту господарських фактів-явищ і процесів, які формують одиниці первинного спостереження, а також законодавства тієї чи іншої країни про порядок оформлення суттєвих ознак та правових відносин, які пов'язані з господарським фактом.

Кожний господарський факт-явище або процес - характеризується ознаками й показниками. Основні ознаки господарських фактів:

- речові елементи залучених у господарську діяльність фактів, явищ (наприклад: матеріали, гроші або джерела позички, борги постачальникам, кредиторська заборгованість) чи процесів (Наприклад: передача матеріалів зі складу на виробництво або видача грошей (з каси у підзвіт та подібні процеси);
- місце здійснення господарського факту;
- час, коли відбувався господарський факт;
- одиниці виміру речових елементів, залучених у господарську діяльність фактів: натуральних і вартісних;
- сторони, які брали участь у здійсненні господарського факту (їх назва, місце знаходження і т. ін.).

Ці ознаки якісно відрізняють одні господарські факти від інших. Водночас саме ці ознаки дають можливість проводити систематизацію, групування, перегрупування даних, У бухгалтерському обліку це один із основних прийомів одержання вихідних даних про господарську діяльність.

Показники документів відбивають кількісну характеристику господарських фактів у натуральних (речових, трудових) і вартісних вимірниках.

До первинних даних про господарські факти входять ознаки та показники, які є змістом бухгалтерських документів і називаються реквізитами.

Реквізити (від лат. *recvizit* — потрібний, необхідний) - найважливіші відомості про певні господарські факти, явища і процеси, які характеризують певний їхній бік (властивість).

Основними реквізитами, обов'язковими для всіх документів, а саме:

- а) назва документа (форми), код форми;
- б) дата складання;
- в) зміст господарської операції;
- г) вимірники господарської операції (у кількісному та вартісному виразі);
- д) найменування посадових осіб, які відповідають за здійснення господарської операції, правильність її оформлення, особисті підписи та їх розшифровки.

У деяких випадках у первинному документі можуть бути наведені додаткові реквізити: номер документа; назва й адреса підприємств, установ, підстава для здійснення господарської операції, інші додаткові реквізити, які визначаються характером господарських операцій.

### **7.1.3. Оформлення документів**

Усі реквізити документа розташовують у порядку, що відповідає вимогам автоматизованого обліку. При цьому реквізити первинних документів можуть бути зафіксовані у вигляді коду.

Передбачені такі вимоги щодо оформлення документів: записи повинні бути зроблені чорнилом, хімічним олівцем, кульковою ручкою; за допомогою друкарської машинки; засобами механізації та іншими, які забезпечують недоторканість цих записів протягом часу, встановленого для їх зберігання в архіві.

Для заповнення документів не допускається використання простого олівця. Деякі документи заповнюють тільки чорнилом (наприклад, грошові чеки та ін.). Перелік цих документів встановлює Міністерство фінансів і центральні відомства (Національний банк тощо).

У документах забороняються виправлення і підчищення. Допущена помилка виправляється чорнилом, при цьому закреслюється неправильний запис і надписується правильний текст чи сума. Виправлення засвідчується підписом особи, що її зробила.

У деяких документах, наприклад, чеках, платіжних вимогах, дорученнях тощо, виправлення взагалі не допускаються. Якщо допущено помилку, документ анулюють і замість нього виписують новий.

Доказовість бухгалтерських документів - це їх суттєва та юридична доказовість, яка забезпечується правильним оформленням, і передусім повнотою зареєстрованих даних про господарські факти, явища й процеси; підтвердженням осіб (підписами), що відповідають за здійснення господарського факту (операції) та реєстрацію документа; зберіганням документа протягом встановленого законом терміну.

Для зручності оформлення та подальшої обробки реквізити в документах розміщують у певному порядку й послідовності. Цей порядок визначає форму документа.

#### 7.1.4. Технічні форми документів

Розрізняють такі форми документів;

- зональна - коли документ поділяють на горизонтальні й вертикальні зони;
- анкетна - при якому реквізити розміщують за послідовною схемою, одне за одним;
- таблична - коли реквізити розміщують по горизонталі та за вертикальною й горизонтальною ознаками у вигляді своєрідної матриці;
- комбінована - при якій поєднуються елементи різних наведених форм.

Удосконалити форми бухгалтерських документів можна за допомогою уніфікації, стандартизації, автоматичного зняття первинних даних, застосування технічних носіїв (терміналів тощо); скорочення кількості примірників, вилучення постійних реквізитів при автоматизованій обробці.

Матеріальними носіями документів можуть бути окремі паперові бланки, перфокарта; перфострічки, магнітні стрічки, магнітні диски та ін. Процедура оформлення бухгалтерських документів повинна забезпечити інформаційну та юридичну їх повноцінність.

#### 7.1.5. Класифікація бухгалтерських документів

Велика кількість і різноманітність документів, які використовуються в бухгалтерському обліку, вимагає їх класифікації. В економічній літературі є чимало класифікацій. Які мають деякі відмінності. Узагальнюючи різні класифікації, можна запропонувати групування за певними ознаками: характером оформлення, призначенням, місцем складання, масштабом охоплення кількості операцій, ступенем узагальнення господарських фактів, механізації та автоматизації заповнення (рис. 6.1).

*За призначенням* документи поділяються на розпорядчі й виправдні.

д **Розпорядчими** називають документи, які містять розпорядження (наказ, інструкцію та ін.) на здійснення господарського факту-операції. Вони ще не підтверджують господарський факт, але є підставою для його здійснення. Тому їх не можна брати для запису у реєстри бухгалтерського обліку. Такі документи дають право здійснювати господарську операцію. Документом, який підтверджує факт здійснення операції, є виконавчий документ.

До розпорядчих документів належать накази, розпорядження про надання відпустки, платіжні доручення банку на перерахування коштів, доручення на одержання матеріальних цінностей тощо.



Рис. 7.1. Класифікація бухгалтерських документів

д **Виправдними** є бухгалтерські документи, які підтверджують факт здійснення господарської операції. Вони містять дані про її виконання. До таких документів належать акти, накладні на передачу матеріальних цінностей, касовий видатковий ордер тощо.

*За місцем складання* документи поділяються на внутрішні й зовнішні.

д Внутрішні - документи, які складаються в господарствах відповідно до проведених ними операцій. До цих документів належить переважна більшість документів (вимоги, накладні, касові ордери, різні акти тощо).

д Зовнішні - це такі документи, які надходять у господарство від інших підприємств, установ і організацій. До цієї групи належать також документи, які складають в окремому господарстві, але вони обертаються між різними господарствами. Сюди належать усі банківські документи - платіжні вимоги, доручення, квитанції при заготівлі сільськогосподарської сировини тощо.

*За масштабом охоплення* кількості операцій документи поділяються на одноразові й нагромаджувальні.

д Одноразові - це документи, якими оформляють господарські факти (операції) у момент їх здійснення. Характерною особливістю цих документів є їх одноразове використання для початкової реєстрації господарських операцій.

д Нагромаджувальні документи - це такі, які дають можливість протягом дня, декади, тижня, місяця фіксувати однорідні господарські операції в міру їх здійснення (наприклад,

лімітно-забірні карти, дорожні листи, багатоденні наряди на виконання робіт, відомість витрат кормів тощо).

Нагромаджувальні документи остаточно оформляються тільки після закінчення терміну їх дії. Вони значно скорочують кількість документів, і є єдиним із засобів зменшення рутинної облікової роботи, Але не у всіх господарських операціях можливе їх використання.

*За ступенем узагальнення господарських фактів* бухгалтерські документи поділяються на первинні й зведені.

д До **первинних документів** належать такі, в яких фіксують господарські операції в момент їх здійснення. Це перший формальний доказ того, що господарський факт - явище або процес здійснився, тобто операція відбулася. Усі господарські операції оформляються первинними документами. Вони можуть бути одноразовими й нагромаджувальними.

д **Зведеними є такі документи**, які складені на підставі первинних документів за ознакою груп та інших ознак узагальнення. Зведення первинних даних у документах значно скорочує облікову роботу

*За характером оформлення* бухгалтерські документи поділяються на документи бухгалтерського, небухгалтерського й комбінованого оформлення.

д До **документів бухгалтерського оформлення** належать такі документи, які повністю складають працівники бухгалтерії. До цих документів належать меморіальні ордери, бухгалтерські довідники, групувальні відомості, різні розрахунки розподілу, узагальнених даних тощо. Основне призначення цих документів — технічна підготовка записів для бухгалтерського обліку.

д До **документів небухгалтерського оформлення** належать такі, які складають працівники виробничих підрозділів: комірники, майстри, прораби, звіти касира й комірника. Головною ознакою таких документів є те, що в них працівники бухгалтерії записують тільки бухгалтерське проведення.

д **Документи комбінованого оформлення** - це такі документи, на яких частина даних заповнюється не бухгалтерами, а частина — працівниками бухгалтерії. Наприклад, акти на введення в експлуатацію основних засобів заповнює комісія, а вартісні дані записують у бухгалтерії.

*За технікою складання й опрацювання* бухгалтерські документи поділяються на такі, які складають вручну, на клавішних, перфораційних машинах або на ЕОМ.

Незважаючи на те, що нині застосовується велика кількість обчислювальної й організаційної техніки, чимало бухгалтерських документів складають вручну.

Ці документи являють собою традиційні паперові аркуші. Їх заповнюють чорнилом, хімічним олівцем або на друкарській машинці.



Частина бухгалтерських документів може бути складена з допомогою друкарських машин або інших клавійних машин, які мають алфавітний пристрій.

До документів, які складають на перфораційних машинах, належать перфокарти, дуаль-карти тощо. Цей прийом іноді називають напівмеханізованим способом.

При використанні ЕОМ документи складають автоматично за певними програмами. До цієї групи належать також документи, які одержують допомогою датчиків і терміналів.

#### **7.1.6. Форми документів**

Форми документів - це їхній вигляд, устрій. Вона визначається змістом відомостей, які розміщуються на документі способом їх опрацювання: ручним, механізованим, автоматизованим тощо.

У бухгалтерському обліку використовується велика кількість форм документів. Слід підкреслити, що за своєю економічною природою й характером багато господарських фактів - явищ і процесів - однотипні й однорідні. Це дає змогу оформляти такі операції однаковими документами. Воно досягається типізацією форм.

За розробку типових форм бухгалтерських документів відповідає Державний комітет статистики. Ним розроблені типові форми бухгалтерських документів. Типові форми бухгалтерських документів застосовуються в усіх галузях економіки.

Крім типових форм, розробляються уніфіковані форми бухгалтерських документів. Уніфіковані бухгалтерські документи розробляються для окремих галузей (промисловість, будівництво, сільське господарство), або окремих сукупностей галузей, наприклад, для переробної промисловості АПК, машинобудівельного комплексу тощо.

Типізація й уніфікація документів сприяє скороченню кількості форм первинних документів.

#### **7.1.7. Функції бухгалтерських документів**

Бухгалтерські документи виконують різні функції. Першою функцією є доказовість, яка повинна бути юридичною. Бухгалтерські документи підтверджують факт здійснення господарської операції (процесу). Друга - інформаційна, вона дає можливість використати дані, які містить документ для одержання інформації, формування показників, здійснення різних облікових процедур. третя функція - контрольна. Бухгалтерські документи дають змогу контролювати господарські й технологічні процеси, роботу окремих осіб, фінансові операції тощо. Остання функція - це зберігання даних, завдяки цій функції бухгалтерських документів є можливість одержувати, порівнювати, аналізувати, прогнозувати, планувати тощо.

### 7.1.8. Зберігання бухгалтерських документів

У кожній бухгалтерії документи з моменту їх складання або одержання від інших підприємств та організацій до повного використання й передачі до архіву проходять обробку, передаються з одного робочого місця на інше, тобто проходять певний шлях. На окремих робочих місцях бухгалтерські документи затримуються іноді на кілька днів. Таке становище вимагає організації контролю за зберіганням документів.

Для забезпечення своєчасного й правильного обліку господарських фактів треба сформуванати систему складання й опрацювання документів, яка б сприяла максимальному прискоренню їх руху протягом всієї обробки. Цього можна досягти за допомогою документообороту та чіткої організації поточного й постійного архівів.

Документооборотом називається встановлений порядок і термін руху документів у процесі їх використання, згідно з методом бухгалтерського обліку від моменту складання або одержання від інших підприємств до передачі до архіву.

Документи, на підставі яких роблять записи в облікових реєстрах, називаються використаними. Їх зберігають у поточному архіві не більше одного року, після чого передають за актом на постійне зберігання до архіву підприємства, організації або установи.

Протягом місяця документи, які обробляються, зберігають в окремих папках, або інших технічних засобах діловодства.

У кінці кожного місяця документи поточного місяця формують в окремі папки за ознаками архівного діловодства, тобто архівною номенклатурою. На обкладинці зазначають назву справи, її номер, рік, місяць, шифр синтетичного рахунку та кількість документів. Документи добирають за певними ознаками групування (прибуткові, видаткові, авансові звіти, нумерації, послідовності здійснення господарських операцій та іншими ознаками).

Усі прийняті для зберігання справи реєструють в архівній книзі, яка орієнтовно може мати таку форму:

Форма 7.1

Дата прийняття на зберігання	Номер папки (справа)	Назва справи	Рік і місяць	Зміст		Кількість аркушів	Примітка
				З №	По №		

Передані документи із поточного архіву в постійний зберігають за такими принципами: за роками і місяцями; - у межах року і місяців залежно від характеру й змісту за такими ознаками: у хронологічному, предметному і кореспондентському порядку.

Термін зберігання документів у постійному архіві підприємства для кожного виду документів встановлює Головне архівне управління.

Після закінчення терміну зберігання документи знищують, про що складають акт. Процес знищення здійснюють шляхом передачі організаціям вторинної сировини, що оформляють накладною.

## **7.2. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ОСОБЛИВИЙ ВИД БУХГАЛТЕРСЬКОГО СПОСТЕРЕЖЕННЯ ТА ДОКАЗУ**

### **7.2.1. Загальні питання**

Як було вище зазначено, основним прийомом (способом) бухгалтерського спостереження за станом і змінами господарських фактів, явищ й процесів є документування, тобто оформлення відповідним документом. Проте є такі господарські факти, які документація безпосередньо не може охопити в момент їх виникнення. Цьому заважають природні умови (випарювання, усихання, пересортиця однорідної продукції: матеріалів, сировини тощо), несправність ваго-вимірвальних приладів, втрата документів, допущені помилки арифметичного або технічного характеру при оформленні документів чи записів у бухгалтерські реєстри, можливі зловживання окремих працівників.

Через це виникає потреба в такому прийомі, який забезпечив би виявлення фактичного стану продуктивних сил - майна або виробничих (правових) відносин - зобов'язань, розрахунків і відбивав враховані документацією зміни в стані господарських фактів, явищ і процесів, що усунуло б розбіжності між даними бухгалтерського обліку й фактичною наявністю цих об'єктів господарювання. Таким прийомом є інвентаризація - опис фактів.

д **Під інвентаризацією** розуміють виявлення фактичної наявності і стану господарських фактів, засобів, розрахунків тощо підприємства на певний момент, шляхом перевірки їх у наявності. Таке розуміння інвентаризації є вузько технічним і не характеризує її як складову бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському обліку інвентаризація - це прийом, що має такі елементи як перевірка наявності і стану об'єктів господарювання (майна, розрахунків тощо) і виконується за допомогою - спостереження, сприйняття (у натурі), вимірювання та реєстрації в спеціальному документі - інвентаризаційному описі (тобто складання інвентаризаційного опису).

д **Інвентаризаційний опис** - первинний бухгалтерський документ, який обробляється для того, щоб підготувати його.

До подальших бухгалтерських робіт - записів на розрахунках. Бухгалтерська обробка інвентаризаційних описів полягає у виконанні таких робіт: перевірки, розцінки, проведення різних розрахунків, групування та котирування.

Інвентаризаційні описи перевіряють так само, як й інші бухгалтерські документи, тобто за суттю, арифметично, тобто підраховуючи одержані дані, а також щодо юридичної відповідальності. Аналогічно виконується перевірка розцінки.

Складною і відповідальною роботою є виконання арифметичних розрахунків, визначення результату інвентаризації та підготовки інвентаризаційного опису до котирування.

## **7.2.2. Класифікація інвентаризації**

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

д **Повна інвентаризація** охоплює всі без винятку об'єкти господарювання - матеріальні цінності, гроші, розрахунки, що належать господарству. Таку інвентаризацію проводять перед річним звітом, користуючись основними положеннями (стандартами) про інвентаризацію. Термін проведення інвентаризації окремих господарських фактів встановлюється теж законодавством.

Часткова інвентаризація охоплює тільки окремі види господарських фактів. Наприклад, перевірка грошей у касі, товарно-матеріальних цінностей тощо.

Окремо виділяється вибіркова інвентаризація, однак за характером охоплення вона належить до часткової.

## **7.2.3. Методика проведення інвентаризації та оформлення її результатів**

### **7.2.3.1. Складання інвентаризаційних описів**

Загальні питання порядку проведення інвентаризації визначені Законом України про бухгалтерський облік та фінансову звітність та Основними положеннями про інвентаризацію. Відповідно до них у кожному господарстві проводиться інвентаризація всіх ресурсів господарства.

Залежно від об'єктів інвентаризації методика її проведення неоднакова.

Наприклад, методика проведення інвентаризації матеріальних цінностей включає такі елементи:

1. Визначення об'єкта інвентаризації.
2. Утворення інвентаризаційної комісії.
3. Інструктаж інвентаризаційної комісії.
4. Робота на місці зберігання цінностей.
  - 4.1. Добір розписки.
  - 4.2. Складання інвентаризаційного опису цінностей за місцями зберігання відокремлено:

а) придатних для використання;

б) не придатних для використання (зіпсованих),

4.3. Визначення загального результату.

4.4. Складання загального висновку.

5. Передача інвентаризаційних описів до бухгалтерії.

6. Складання порівняльної відомості.

7. Визначення кінцевого результату.

8. Складання висновку головним бухгалтером.

9. Передача цінностей у підзвіт матеріально відповідальній особі.

10. Відбиття результату інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.

Отже, інвентаризація цінностей - складний бухгалтерський процес.

Методика проведення інвентаризації грошових засобів та інших цінностей, які зберігаються в касі, включає такі елементи:

1. Визначення об'єкта інвентаризації.

2. Утворення інвентаризаційної комісії.

3. Інструктаж інвентаризаційної комісії.

4. Перевірка фактичної наявності грошей та складання інвентаризаційного опису (або акта).

5. Визначення загального результату.

6. Складання загального висновку.

7. Передача актів інвентаризації до бухгалтерії.

8. Визначення кінцевого (остаточного) результату.

9. Відбиття результату інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.

Методика проведення інвентаризації розрахункових відносин включає такі елементи:

1. Визначення об'єкта інвентаризації.

2. Утворення інвентаризаційної комісії.

3. Інструктаж інвентаризаційної комісії.

4. Висилання контрагенту (постачальнику, покупцеві дебіторів-кредиторів) конкретної виписки з особових рахунків.

5. Одержання підтвердження контокорентної виписки або підтвердження.

6. Вирішення спірних питань.

7. Складання інвентаризаційного опису (акта інвентаризації).

8. Передача актів інвентаризації до бухгалтерії.

9. Визначення кінцевого результату інвентаризації.

10. Відбиття результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.

Розглянемо окремі, найважливіші елементи методики проведення інвентаризації матеріальних цінностей у межах загальної теорії бухгалтерського обліку

На кожному підприємстві (господарстві) для проведення інвентаризації створюється центральна інвентаризаційна комісія у складі; голови (заступник керівника підприємства) і членів комісії (головний бухгалтер та інші працівники апарату). Ця комісія відповідає за своєчасну і якісну інвентаризацію. На місцях збереження товарно-матеріальних цінностей, в міру потреби, створюються робочі інвентаризаційні комісії, які під керівництвом центральної комісії зобов'язані у присутності матеріально відповідальної особи виявити і підрахувати в натурі (зважуванням або вимірюванням) фактичну наявність усіх цінностей. Результати інвентаризації записують до інвентаризаційного опису встановленої форми.

Перед початком інвентаризації від матеріально-відповідальної особи беруть розписку в тому, що всі документи на оприбуткування і витрачання цінностей здано до бухгалтерії, що ніяких неоприбуткованих чи неописаних цінностей у нього немає.

Якщо серед цінностей, які інвентаризуються, є предмети, що не належать підприємству, а тимчасово зберігаються в ньому, їх також слід проінвентаризувати і записати в окремий інвентаризаційний опис, а в примітці зазначити, що вони не належать господарству. На виявлені при інвентаризації зіпсовані чи непридатні матеріальні цінності складають акт, в якому зазначають ступінь непридатності, а також причини і осіб, з вини яких допущено псування цінностей.

Інвентаризаційні описи підписує робоча інвентаризаційна комісія і матеріально відповідальна особа, яка до підпису повинна зазначити, що матеріальні цінності, перелічені в цій відомості, може прийняти на відповідальне зберігання і ніяких претензій до інвентаризаційної комісії у неї немає. Підписані інвентаризаційні описи здають для перевірки до бухгалтерії, потім їх розглядає і затверджує центральна інвентаризаційна комісія, а після цього їх повертають до бухгалтерії.

### **7.2.3.2. Обробка результатів інвентаризації та відображення результатів інвентаризації в обліку**

Для виявлення результатів інвентаризації бухгалтерія складає порівняльні відомості. У них фіксують тільки ті матеріальні цінності, за якими виявлено відхилення від облікованих даних. У відомості спочатку визначають попередній результат інвентаризації — недостачі або надлишки, тобто розбіжності між показниками бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів.

До складання порівняльної відомості бухгалтерія повинна ретельно перевірити правильність усіх записів на рахунках.

Інвентаризаційна комісія разом з бухгалтерією перевіряє правильність порівняльних відомостей, з'ясовує причини виникнення надлишків, недостач, пересортиці, встановлює

винних осіб. Остаточне рішення про причини, характер втрат і псування матеріальних цінностей комісія приймає на підставі письмових пояснень відповідальних осіб,

Усі висновки й пропозиції щодо регулювання різниці між показниками обліку й даними інвентаризації комісія фіксує в протоколі.

Результати інвентаризації попередньо розглядає головний бухгалтер, який складає висновок та передає керівникові. Керівник підприємства приймає остаточне рішення про порядок регулювання результатів інвентаризації,

Визначення, регулювання й відображення результатів інвентаризації показано на рис. 7.2.

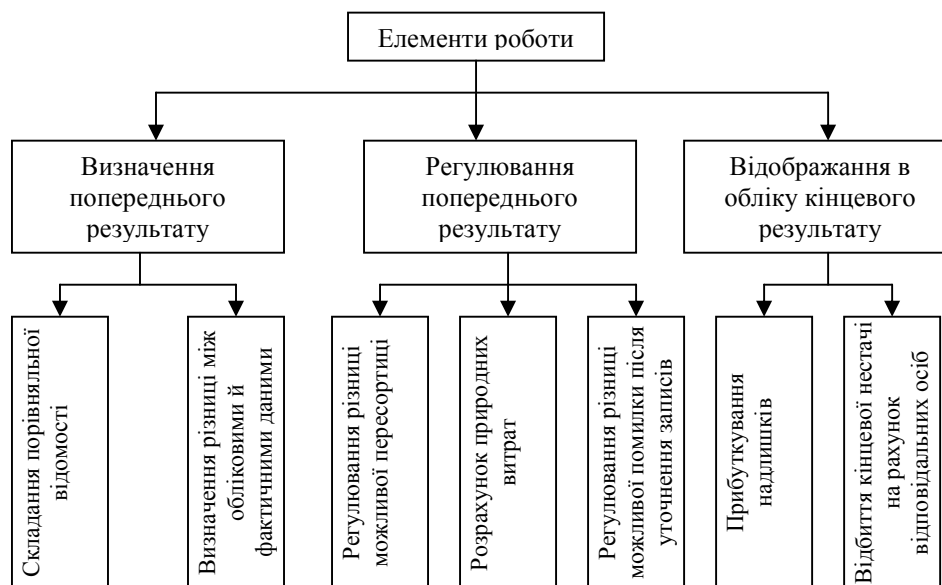


Рис. 7.2. *Визначення, регулювання й відображення результатів інвентаризації*

## 7.3. ВТОРИННІ ДОКАЗИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ОБЛІКОВІ РЕЄСТРИ ГОСПОДАРСЬКИХ ФАКТІВ -ЯВИЩ ТА ПРОЦЕСІВ

### 7.3.1. Загальні зауваження

Як було вище визначено, господарські факти-явища та процеси під час господарювання зазнають постійних змін свого стану: збільшуються або зменшуються. Для вивчення та дослідження цих явищ, - тобто взаємопов'язаного вивчення стану та змін стану господарських фактів у часі та просторі, у бухгалтерії застосовують принципи доказу у формі реєстру.

Реєстр (від лат. слова *registrum* — список чогось, показник, книга для запису) сьогодні це - окремі книги або окремі листи (картки, відомості, машинограми тощо), де господарські факти-явища або процеси записуються за двома ознаками: хронології та системності.

### 7.3.2. Принципи історизму хронологічної реєстрації

Хронологічна реєстрація - це реєстрація (запис) подій у їх часовій послідовності. Хронологічна реєстрація господарських фактів - це така їх реєстрація, коли господарські факти записуються (реєструються) до реєстрів у тій послідовності, в якій вони відбулися. Господарські факти записуються (реєструються) у реєстрах у такій послідовності:

- а) за роками, наприклад - 1990, 1991, 1992 і т.д.;
- б) за місяцями року, спочатку за січень, потім за лютий і т.д.;
- в) за днями місяця, наприклад січня, спочатку 1-го, потім 2-го і т.д. до кінця місяця, іноді і за годинами дня, наприклад, 1-го січня о 1-ій годині, о 2-ій годині і т.д.

При реєстрації кожний господарський факт має одержати номер реєстрації за порядком зростаючої послідовності від 1-го номера.

Принцип хронологічної реєстрації документів наведено у таблиці 7.1.

Таблиця 7.1

Рік	Місяць	День	Годин	Номер п/п	Зміст (характеристика господарського факту)	Сума грн.коп.
1991	Січень	1	-	1	Надана позичка строком на два місяці Хвилі 1.1.	100
1991	Січень	3		2	Одержаний вексель за продані товари строком платежу 3-го лютого	200
1991	Лютий	10	-	3	Одержані гроші готівкою за продані товари	50
		і т. д.			і т.д.	

У сучасній хронологічній реєстрації дані про господарський рік виносяться у заголовок таблиці, а дані про години фіксуються записом тільки у внутрішніх документах.

### 7.3.3. Принцип системної реєстрації - індивідуалізації та персоніфікації

Господарююча одиниця (підприємство, організація або установа) як сукупність являє собою систему. Основу цієї системи формують активи та пасиви, які складаються із великої кількості самостійних об'єктів - господарських фактів-явищ та процесів. Сукупність цих явищ формує систему бухгалтерського обліку.

При невеликій кількості господарських фактів можливий простий варіант їх реєстрації, за хронологічними ознаками в часі. Але уже в невеликому господарстві сьогодні ми маємо велику кількість господарських фактів, що вимагає їх реєстрації не тільки за часом, але й за певною системою.

Системна реєстрація - це реєстрація (запис) господарських фактів-явищ або процесів - в їх взаємозв'язку, як елементів системи. Так як основу господарюючої системи складає актив



та пасив, то надходження та вибуття активів-пасивів - це відносно прості господарські факти, але окремі господарські факти є дуже складними. Часто, наприклад, процес виготовлення продукту, під час якого відбуваються десятки (іноді сотні, а то й тисячі) операцій і взаємопов'язане їх відображення вимагає системної реєстрації.

Основу системної реєстрації господарських фактів у бухгалтерському обліку визначає їх стан та зміни стану відносно системи, тобто відносно активу та пасиву, а також їх відносини між собою.

У системній реєстрації має бути визначено:

- а) стан господарського факту-явища або процесу - за усіма ознаками;
- б) зміни стану господарського факту - збільшення або зменшеннями;
- в) взаємозв'язок господарського факту з іншим фактом.

Найбільш поширеним варіантом системної реєстрації господарських фактів є їх реєстрація за принципом рахунку, їх індивідуалізація та персоніфікація. Це викликано великою кількістю та різновидами господарських фактів-операцій, тому вимагає окремого розгляду.

Розглянемо приклад.

- 1) 2.02.2000р. до каси внесені засновником Хвилею І.І. установчі внески в сумі 200 грн.
- 2) 3.02.2000р. із каси видано заробітну плату Кречко І.І. у сумі 120 грн.

Таблиця 7.1

РЕЕСТР СИСТЕМНОЇ РЕЕСТРАЦІЇ  
Об'єкт обліку "Каса" (період - лютий, 2000 року)

Дата	Записи №	Зміст	Взаємозв'язок у системі обліку	Стан об'єкта	Зміни стану об'єкта	
					Збільшення	Зменшення
1	2	3	4	5	6	7
02.02	1	Внесено засновником Хвилею І.І. установчих внесків	Статутний капітал	200	200	-
2	3	Видано зарплату Кречко І.І.	Зобов'язання по зарплаті	80	-	120
		іт.д.				

Якщо системна реєстрація здійснюється як продовження хронологічної реєстрації в одному реєстрі, то ознаки хронологічної реєстрації не повторюються (див. табл. 7.3).

### 7.3.4. Класифікація облікових реєстрів

В обліку використовується багато різних облікових реєстрів для хронологічного і системного обліку господарських фактів (операцій), а також для узагальнення процесів господарської діяльності в різних економічних групах.

Облікові реєстри класифікують за певними якісно однорідними та за такими ознаками: за характером запису, обсягом змісту, зовнішнім виглядом, будовою.

*За характером запису* реєстри поділяються на хронологічні, системні й комбіновані.

д **Хронологічними називаються** такі облікові реєстри, в яких господарські операції фіксуються в міру їх виникнення, тобто в календарній послідовності їх здійснення (реєстраційний журнал операцій табл. 7.1).

Таблиця 7.3

Об'єднана хронологічна та системна реєстрація документів про господарські факти

Хронологічна реєстрація				Системна реєстрація				
Дата	№	Зміст	Сума	Гроші в касі	Боржник Хвиля І.І.	Товари	Боржник	Векселі одержані
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Залишки			1000	500	-	500	-	-
1999	1	Надана позика строком на два місяці Хвилі-І.І.	200	+200	+200			
1999	2	Одержаний вексель за продані товари	200				-200	+200
1999	3	Одержані гроші готівкою за продані товари і т.д.	50	+50		-50		

Ці реєстри використовуються для перевірки повноти документів, що надійшли до бухгалтерії, для контролю за їх рухом і за своєчасним виконанням робіт, відображених у них, а також для визначення обсягу виконаної роботи за певний відрізок часу: кількості відвантаженої продукції чи одержаної сировини, здійснених господарських операцій за день, місяць, квартал, рік і для багатьох інших потреб.

д **У системних** облікових реєстрах систематизують і обліковують господарські операції за системними ознаками. Таких реєстрів багато, - їх назва, форма і зміст залежать від форм обліку, прийнятої у даному господарстві. Всі облікові реєстри при будь-якій формі обліку, в яких розміщені дані, є системними (систематичними) обліковими реєстрами.

д **Комбіновані** - це такі реєстри, в яких поєднано хронологічні й системні облікові реєстри. Комбінований реєстр дає можливість відбивати господарські процеси одночасно в хронологічному і системному порядку за один робочий прийом, мати відомості про обсяг виконаної роботи у зазначених розрізах. У цьому перевага комбінованих облікових реєстрів (табл. 7.3).

*За зовнішнім оформленням* облікові реєстри поділяються на окремі листки, картки, відомості, бухгалтерські книги, машинограми тощо.

д **Бухгалтерські книги** - це зброшуровані облікові реєстри і найбільш надійний спосіб їх збереження. Але вони мають ряд недоліків: ускладнюється раціональний розподіл облікової роботи між працівниками бухгалтерії; значно знижується оглядовість даних в облікових реєстрах і використання їх для управління; на їх основі неможливо точно визначити оптимальний обсяг книги для запису господарських операцій; не можна використовувати обчислювальні машини для запису в облікові реєстри господарських операцій. Менш надійні для зберігання, але більш зручні в роботі реєстратори і окремі листки.

д **Реєстратори** - це спеціальні папки з розсувними кільцями, куди вкладаються облікові реєстри обліку. Як і в книгах, на обкладинці реєстратора зазначається назва підприємства, реєстратора і звітний рік. У реєстраторах зручно зберігати облікові реєстри. У будь-який момент без особливих труднощів можна виймати з них потрібні реєстри чи вкладати нові. Це дає можливість використовувати обчислювальні машини для запису господарських операцій в облікові реєстри - машинограми, а останніх - для оперативного контролю й управління. Крім того, це сприяє усуненню й інших недоліків, що їх мають бухгалтерські книги.

Недоліком реєстраторів є трудомісткість розкладки по них облікових реєстрів, тому в практиці реєстратори не дуже поширені.

Окремі листки, картки машинограми тощо, на яких розміщені облікові реєстри обліку, не брошуруються. Кожний з них функціонує окремо і використовується для певних облікових потреб. Це дає змогу систематизувати облікові реєстри в будь-яких розрізах, найбільш раціонально розподіляти облікову роботу між працівниками бухгалтерії, широко застосовувати ЕОМ, автоматизацію, механізацію і використовувати облікові реєстри для контролю і управління господарством.

Окремі листки, які є реєстрами зведених даних обліку, зберігаються в звичайних папках, або в картотеці (у спеціальному ящику) у розрізі рахунків та інших показників.

**Будова облікових реєстрів** дуже різноманітна і залежить від багатьох обставин - від характеру і змісту операцій, від характеру потрібних відомостей, від потреб оперативного контролю й керівництва та від технічних засобів, які вживаються в обліку. Тому при побудові облікових реєстрів треба враховувати спосіб їх ведення - ручний чи машинний. Сучасний напрям побудови облікових реєстрів - машинний (реєстратори, лічильники тощо).

За будовою облікові реєстри поділяються на одноколонні та багатокolonні (табличні). Табличні у свою чергу поділяються на двосторонні, односторонні, табличні й шахові.

д **Односторонні** - це такі облікові реєстри, які в правому боці мають дві колонки: одну для запису сум збільшення (чи прибутку), а другу - для сум зменшення (чи видатку); дату,

номер і зміст господарської операції записують у лівій частині реєстру. Односторонню будову мають усі типові облікові реєстри (зразки карток кількісно - сумових, контокорентних наведені у формах 7.2, 7.3, 7.4), а також значна частина спеціальних облікових реєстрів. Ці реєстри використовуються при всіх формах обліку.

д **Двосторонні** — облікові реєстри, розділені на дві частини: ліва призначена для одних записів, а права - для інших. Облікові реєстри такої будови використовуються, головним чином, при книжних формах обліку.

д **Табличні** - це такі облікові реєстри, в яких колонки поділені на ряд вертикальних колонок (зразок такого реєстру наведено). Така побудова реєстру включає необхідність вести окремі облікові реєстри для різних даних і забезпечує ведення одного реєстра для всіх видів показників у розрізі групи. Для цього використовується окрема вертикальна колонка реєстра. У кожній вертикальній колонці облікового реєстру записуються відмінні один від одного показники, які є елементами тієї самої сукупності. Таблична побудова облікових реєстрів дуже широко використовується в практиці бухгалтерського і оперативного-технічного обліку та при ЕОМ.

д **Шахові** - облікові реєстри, поділені вертикальними і горизонтальними лініями на ряд клітинок у формі шахової дошки. У клітинки записують суми одночасно за двома якимись ознаками, наприклад, за місцем здійснення витрат (цех, бригада тощо) і характером витрат (паливо, матеріал, зарплата тощо); чи за ознаками дебету і кредиту рахунків. Суми клітинок, що підсумовуються по вертикалі, характеризують одну ознаку, по горизонталі - іншу. Прикладом такого реєстру є таблиця 7.4.

Підсумки по вертикалі показують витрати за місцем їх здійснення (по цехах), а підсумки по горизонталі свідчать про характер і розмір витрат (матеріали, паливо і т.д.).

Картка кількісно-сумового обліку  
Назва рахунку \_\_\_\_\_

Форма 7.2

200_р.		Зміст Запису	Розмір	Сорт	Одиниці		Ціна	Шифр
Проведення			Прибуток		Видаток		Залишок	
Дата	№		К-сть	Сума	К-сть	Сума	К-сть	Сума
		Залишок на 01						
		Разом						

Картка сумового обліку

Назва рахунку

Форма 7.3

200_р.		Рахунок	Номер карти	Сторона		Шифр рахунку
Проведення запису		Зміст		Дебет або збільшення	Кредит або зменшення	Залишок
Дата	№					
			Разом			
<i>Конткореспондентська картка</i>						

Форма 7.4

Рахунок \_\_\_\_\_ Назва \_\_\_\_\_ Шифр \_\_\_\_\_

Дебет				Кредит				
Проведення запису	Зміст запису	Кореспондуючий рахунок	Сума	Проведення запису	Зміст запису	Кореспондуючий рахунок	Сума	Примітка
Дата	№			Дата	№			
		Залишок на 01						
		Оборот						
		Залишок на 01						

Дуже широко використовуються шахові реєстри в різних формах обліку.

Таблична, а особливо шахова побудова облікових реєстрів, найбільш раціональна. Їх використовують для складання різних зведень і групувань даних поточного обліку за певний відрізок часу, в них вдало поєднується облік господарських операцій різного характеру.

Графічно класифікацію облікових реєстрів подано на рис. 7.3, 7.4, 7.5.

У табличних і шахових облікових реєстрах часто використовують лінійний спосіб запису господарських операцій, коли для кожного процесу відводяться окремий рядок, в якому записуються суми як за дебетом, так і за кредитом рахунку. Цей спосіб запису перспективний. Він зручний для контролю за своєчасним погашенням заборгованості і за рухом певної партії товарно-матеріальних цінностей.



Рис. 7.3. Класифікація облікових реєстрів

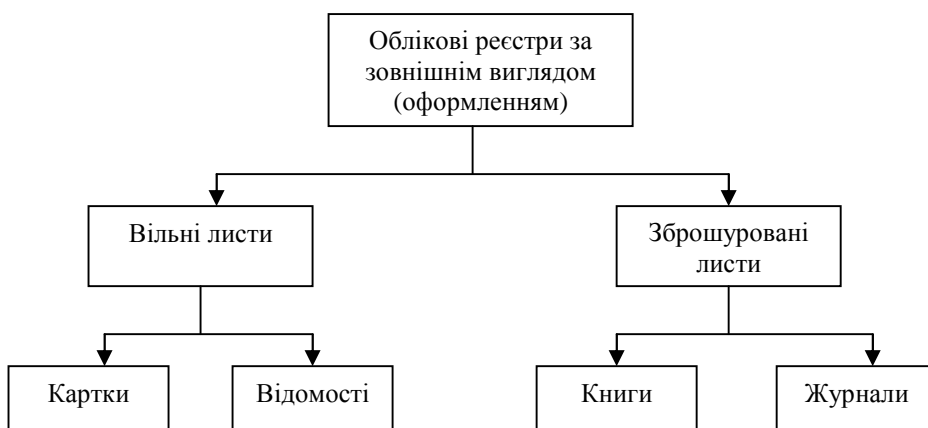


Рис. 7.4. Класифікація облікових реєстрів за зовнішнім виглядом

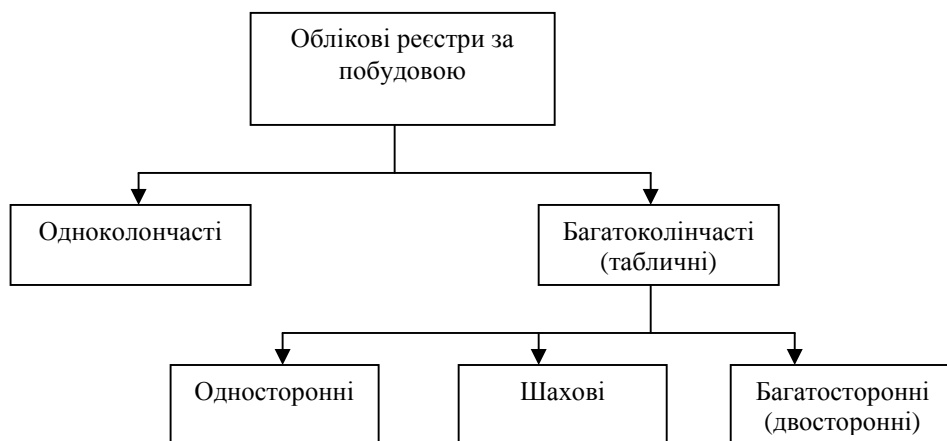


Рис. 7.5. Класифікація облікових реєстрів за побудовою

Витрати виробництва по структурних підрозділах

Витрати виробництва	Цех №1	Цех №1	Цех №1	і. т.д.	Разом
Матеріали	4000	12000	6000		22000
Паливо	1000	2500	1500		5000
Зарплата і т.д.	3000	9000	5000		17000
Разом за квітень	8000	23500	12500		44000

## 7.4. ПРИНЦИПИ ІНДИВІДУАЛІЗАЦІЇ ТА ПЕРСОНІФІКАЦІЇ ГОСПОДАРСЬКИХ ФАКТІВ

### 7.4.1. Вихідні моменти

Бухгалтерський облік, як було визначено вище, відображає господарство та його діяльність в умовах ринку, у вартісному виразі. Він охоплює усі складові діяльності у двох аспектах на основі теорії двоїстості (балансового методу) та їх змін.

Якщо у формі балансового узагальнення ми маємо фіксований стан господарства, то бухгалтерський облік як процес у системі рахунків (мова йде не про момент, а про період - час) відображає зміни вартості та права власності і здійснюються через документування господарських фактів як процесів протягом певного часу, заданого періоду. У світовій практиці цим періодом є рік. Але для потреб внутрішнього управління таким періодом можуть бути:

- день (для банків);
- місяць (для більшості підприємств, господарств);
- квартал (за вимогами);
- сезон (за умовами)
- та інші за потребою.

Інструментом поточного відображення руху вартості об'єктів (активів) та зміни власності суб'єктів правовласників (пасивів), є *бухгалтерський рахунок*.

Рахунок, як бухгалтерська категорія - рахунок бухгалтерського обліку, - є центральним у побудові бухгалтерської системи обліку.

Процес господарювання пов'язаний з постійною зміною як стану засобів, так і правових відносин господарства. Для того, щоб можна було мати дані (відомості, докази) про стан кожного об'єкта обліку та його зміни (рух), потрібний спеціальний прийом (спосіб) доказу. Таким прийомом в бухгалтерському обліку є рахунок.

Рахунок - це, такий прийом доказу бухгалтерського обліку, завдяки якому пізнається стан і зміни стану кожного господарського факту-явища або процесу. На кожний

господарський факт-явище або процес - у бухгалтерському обліку відкривають окремий рахунок. Технічною формою рахунку є реєстр певної форми.

#### 7.4.2. Структурні елементи побудови бухгалтерського рахунку

Основні структурні елементи бухгалтерського рахунку: загальна характеристика господарського факту, характеристика стану та зміни стану, пояснюючі дані (дата, номер, зв'язки рахунку з іншими рахунками, кореспондуючий рахунок тощо). Схематично рахунок бухгалтерського обліку та його елементи наведені у формі 7.5.

Форма 7.5

Загальна схема побудови бухгалтерського рахунку  
та його елементи ,

Пояснюючі дані				Корес- пону- ючий рахунок	Характеристика стану господарського факту-явища або		Характеристика зміни стану господарського факту			
Дата	Номер запису	Зміст	іт.д		Кіль- кість	Сума	Збільшення		Зменшення	
				Кіль- кість			Сума	Кіль- кість	Сума	

#### 7.4.3. Записи в рахунках, елементи записів

Записи в рахунках роблять тільки на підставі первинних документів-доказів про господарські факти (операції). Записи виконуються у тій послідовності, в якій виникли первинні документи в часі, тобто хронологічно.

Основні елементи записів на рахунках: відкриття рахунку, відображення господарських операцій, замикання й закриття рахунку.

Рахунок відкривають на підставі інвентаризаційного опису балансового стану або первинного документа. У першому випадку відкриття рахунку означає запис первинного стану (на початок якоїсь дати — часу), у другому, коли рахунок відкривається на підставі первинного документа про господарський факт (операцію), яка вперше виникла у *того* чи іншого об'єкта обліку.

Відображення господарських операцій у рахунках означає записи збільшення або зменшення стану того чи іншого об'єкта обліку та визначення нового стану. Крім того, до цієї процедура належить реєстрація довідкових даних про господарську операцію, яка відображена на рахунку, наприклад, дата тощо.



Замикання рахунку означає підсумки записів за ознакою “+” (збільшення) або “-” (зменшення) та визначення нового (остаточного) стану господарського факту-явища або процесу, який обчислено на рахунку.

Закриття рахунку означає, що на рахунку залишку немає.

Принципова схема цих змін показана на рис. 7.6.

Зміст господарського факту	АКТИВ об'єкт - носій вартості	ПАСИВ суб'єкт - носій права власності
1. Надходження	(+) Що надійшло?	(+) Хто вклав?
2. Вибуття	(-) Що вибуло?	(-) Хто взяв?
3. Зміна форми	(-) (+) Що на що обміняно (перетворено)?	Змін немає
4. Зміна власника	Змін немає	(-) (+) Хто із власників вибув та хто набув його права?

*Рис. 7.6. Характеристика стану та зміни, стану господарських фактів під впливом господарських процесів (операцій)*

## 7.5. СИСТЕМА РАХУНКІВ

### 7.5.1. Побудова рахунків за принципом двоїстості. Поділ рахунків на активні та пасивні

Як зазначено вище, господарство, як сукупність, на будь-яку дату може бути визначено за допомогою двоїстого узагальнення у застиглому стані. Кожний господарський факт-явище або процес - його стан, незалежно від того, до якого аспекту господарювання воно належить - активу чи пасиву - обов'язково буде зафіксовано на рахунку під своєю назвою. Таким чином, якщо підсумувати залишки всіх рахунків, на яких відображені господарські факти, що належать до активу, одержимо суму, що дорівнює активу. Аналогічно, якщо підсумувати залишки всіх рахунків, на яких обліковані господарські факти, що належать до визначення правовласників джерел формування господарських фактів, тобто пасив, знову одержимо суму, що дорівнює балансу. Це означає, що між балансом і рахунками бухгалтерського обліку існує прямий зв'язок (див. схема 7.1).

Отже рахунки, на яких обліковуються господарські факти (явища і процеси), що належать до активу, називаються активними. Рахунки, на яких обліковані господарські факти (явища або процеси), що належать до пасиву називаються пасивними. Це означає, що назва рахунків (активний чи пасивний) залежить від того, до якого аспекту групування належить відповідний господарський факт-явище або процес.

### 7.5.2. Ієрархічна побудова рахунків (аналітичні та синтетичні рахунки)

У кожному господарстві відкривають стільки бухгалтерських рахунків, скільки є первинних господарських фактів-явищ, процесів. На кожний господарський факт-явище або процес - повинно бути відкрито окремий рахунок. Ця система рахунків називається аналітичними рахунками, оскільки на них вся система господарства подана за певною деталізацією.

Схема 7.1

Взаємозв'язок балансу і рахунків  
Баланс на \_\_\_\_\_ 200\_р.

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
1. Основні засоби	440000	1. Статутний капітал	750000
2. Каса і т. д.	20000	2. Кредити банку	60000
Баланс (разом)	25000000	Баланс (разом)	25000000

Рахунок  
“Основні засоби”

Стан	Зміни	
	+	-
440000		

Рахунок  
“Статутний капітал”

Стан	Зміни	
	+	-
750000		

Рахунок  
“Каса”

Стан	Зміни	
	+	-
20000		

Рахунок  
“Кредити банку”

Стан	Зміни	
	+	-
60000		

Проте для управління господарством не завжди потрібні деталізовані дані. Іноді досить мати узагальнені показники, які характеризують ту чи іншу сукупність господарських фактів. Наприклад, треба знати, яка загальна сума матеріалів або яку суму становлять основні засоби. У цих випадках дані аналітичних рахунків узагальнюються на окремих, так званих синтетичних рахунках.

Синтетичні рахунки відрізняються від аналітичних тільки кількістю видів цінностей або інших об'єктів обліку, що узагальнюються на них.

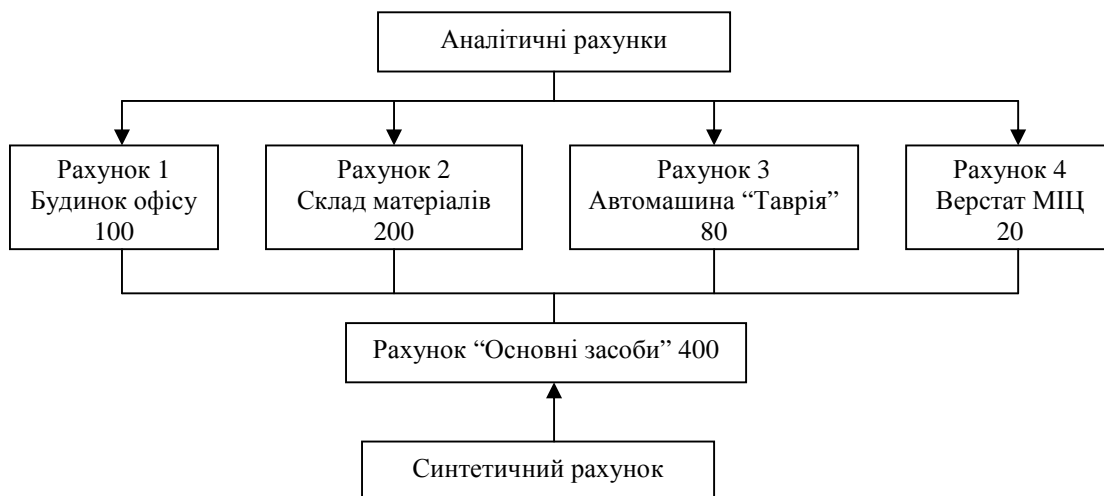


Рис. 7.2. Взаємозв'язок аналітичних та синтетичних рахунків

д **Висновок.** *Аналітичними називаються такі рахунки*, на яких облікують окремі види (іноді сорти тощо) цінностей, джерел господарських засобів або господарських процесів - розрахунків. *Синтетичними називаються такі рахунки*, які узагальнюють групу однорідних видів господарських фактів-явищ або процесів.

Іноді є потреба окремі синтетичні рахунки поділити на проміжні поняття. Наприклад, матеріали як синтетичний рахунок може бути поділений на основні матеріали, допоміжні матеріали, тарні матеріали, інші матеріали тощо. Такі проміжні рахунки бухгалтерського обліку називаються субрахунками.

## **7.6. ТРЕТИННІ ДОКАЗИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ (БАЛАНС ПЕРІОДУ ТА БУХГАЛТЕРСЬКА ЗВІТНІСТЬ: ФОРМИ)**

### **7.6.1. Сутність третинних доказів бухгалтерського обліку**

Як було визначено вище (п. 3.2), управління господарством (принцип облікового періоду) вимагає періодичного узагальнення і представлення господарства як сукупності за вимогами принципу двоїстості (подвійності). Цей прийом носить назву фінансового балансового узагальнення. Здійснюється воно у формі бухгалтерського балансу періоду та звітності.

Насамперед постає питання: для чого підприємствам необхідно складати баланс облікового періоду та подавати звітність? Одна з причин полягає в тому, що підготовка та ведення поточного обліку, поточної обліково-бухгалтерської інформації само по собі хоча і може відігравати важливу роль у ефективному веденні справ підприємства, але є недостатньою. Друга причина зумовлена спрямуванням розвитку сучасного бізнесу та ускладненням суспільно-економічних відносин. Перш за все сучасні фірми структурно значно складні. У більшості *своїй* це підприємства, які діють протягом досить тривалого часу і будуть продовжувати діяльність у майбутньому. Вони рідко мають одного власника (деякі дуже великі підприємства належать мільйонам акціонерів). Часто власники підприємства не приймають участі в оперативному управлінні підприємством, тобто бізнесом, а назначають менеджерів, які діють від їхнього імені. У зв'язку з цим, необхідно, щоб підприємства надавали звітність, яка свідчить про те, наскільки успішна їх діяльність. Крім того, підприємства платять різні податки (акциз, податок на додану вартість тощо), мають різні суспільні зобов'язання: страхування працюючих, внески на розвиток місцевих доріг та ще багато інших. Їх визначити неможливо без спеціальних доказів: балансу облікового періоду, звітних форм,

Основною метою складання балансу облікового періоду та подання бухгалтерської звітності є: визначення реальних результатів діяльності об'єкта та передача економічних

показників й інформації про ресурси, їх джерела, корисно для тих, хто має обґрунтовані права на одержання такої інформації.

Іншими словами, підприємство повинно, тобто зобов'язано, надавати інформацію про свій стан та свою діяльність. оскільки існують різні групи людей, які хочуть або повинні мати і знати цю інформацію. Для уточнення потрібно детальніше розглянути методику узагальнення даних поточного обліку, складання балансу періоду та групи людей, яким може знадобитися інформація про підприємство. Крім того, потрібно також знати, яка конкретно інформація представляє інтерес для членів кожної групи.

### 7.6.2. Бухгалтерський баланс періоду

Першим третинним доказом бухгалтерського обліку є баланс періоду. Бухгалтерський баланс періоду являє собою таблицю, яка характеризує фінансовий стан та зміни стану активів та пасивів підприємства за звітний період (див. п. 3.2 та форму 7.6).

*Форма 7.6*

Бухгалтерський баланс періоду  
за \_\_\_\_\_

Назва рахунків господарських	Залишки на початок		Обороти за період		Залишки на кінець	
	Актив	Пасив	Збільшення	Зменшення	Актив	Пасив
Разом						

Такий баланс складають наприкінці кожного бухгалтерського (звітного) періоду для узагальнення даних вторинних доказів (поточного періоду). Кожний господарський факт на кінець звітного періоду має бути підтверджений актом інвентаризації та аудиторським висновком.

Методика складання балансу періоду наведена у розділі 6.

### 7.6.3. Форми бухгалтерської звітності

Іншим видом третинного доказу бухгалтерського обліку є форми бухгалтерської звітності. Бухгалтерська звітність - це система показників, що характеризують економіко-правовий стан підприємства на певні дати та результати діяльності, визначені законодавством або користувачами.

Звітних форм дуже багато, їх як правило видають окремим виданням, тому тут не наводяться їх технічні форми.

Разом з тим, наведемо характеристику сутності бухгалтерської звітності, дамо коротку характеристику користувачів та зміст важливіших форм фінансової звітності.

### 7.6.3.1. Сутність бухгалтерської звітності

д **Бухгалтерська звітність** - це система показників, які характеризують економіко - правовий стан підприємства (активи та пасиви) на певні дати (як правило на початок та кінець календарного циклу) минулого року, кварталу, місяця та результати діяльності. Вона складається шляхом підрахунку, групування і спеціальної обробки даних поточного бухгалтерського обліку і являється завершальною його стадією.

Бухгалтерська звітність складається за вимогою користувачів, їх досить багато. Це засновники, учасники, керівники, банки, інвестори, кредитори, державні регулюючі органи, податкова адміністрація, органи статистики тощо.

Показники бухгалтерської звітності неоднакові для різних користувачів, тому бухгалтерська звітність поділяється на внутрішню та зовнішню.

д **Внутрішня звітність** регламентується самим керівництвом підприємства (засновниками або керівниками, які уповноважені засновниками).

д **Зовнішня звітність** є стандартизованою та визначається законодавчо або підзаконними актами, інструкціями (фінансова, податкова тощо).

### 7.6.3.2. Характеристика користувачів та основний зміст потрібної їм інформації

Основними користувачами звітів є:

а) **Керівництво підприємством** (фірмою, компанією). Це люди, які признаються засновниками (власниками) підприємства для здійснення оперативного керівництва господарською діяльністю. Їм необхідна інформація про фінансовий стан підприємства, як про поточний так і очікуваний. Маючи таку інформацію, вони забезпечують ефективне управління підприємством і приймають дійові управлінські рішення.

б) **Акціонери підприємства компанії**, тобто її власники. Вони оцінюють, наскільки ефективно адміністрація виконує свої функції. Їм необхідно знати, наскільки прибутково менеджери ведуть справи підприємства і скільки прибутку вони можуть собі дозволити вилучити із справи для власних потреб.

в) **Комерційні партнери**: постачальники, у яких підприємство одержує товари в кредит, і клієнти (споживачі), які купують продукцію, товари або одержують послуги. Постачальникам необхідно мати інформацію про те, чи здатне підприємство сплатити свої борги; покупці повинні бути впевнені в тому, що підприємство є надійним джерелом поставок і їм не загрожує розорення.

**г) Кредитори підприємства.** Це може бути банк, який дозволив підприємству мати:

1. короткостроковий кредит по поточному рахунку; тобто *овердрафт*, що означає одержання кредиту шляхом виписки чеку або платіжного доручення на суму, яка перевищує залишок коштів на рахунку. Величина кредиту обумовлюється при відкритті рахунку і не може перевищувати встановленого ліміту;
2. довгостроковий кредит - для цього банку необхідно бути впевненим у тому, що підприємство зможе виплатити проценти і в кінцевому підсумку повернути кредит.

**д) Податкова система.** Їй необхідно мати інформацію про прибутки підприємства для визначення сум податків, які підприємство зобов'язане сплатити.

**е) Службовці підприємства.** Вони мають право на інформацію про фінансовий стан підприємства, оскільки від нього залежать їх кар'єра і розмір заробітної плати.

**ж) Фінансові аналітики і консультанти,** яким необхідна інформація для їх клієнтів і публіки.

**з) Громадськість** має законне право на інформацію про підприємство, тому що діяльність його впливає на членів суспільства - платників податків, споживачів, місцевих жителів - щодо екології, зайнятості і т.д.

Докази цього виду бухгалтерської інформації оформляються у вигляді фінансових звітів для задоволення інформаційних потреб наведених вище груп. Керівникам підприємства потрібна найбільш повна інформація для прийняття планово-управлінських рішень, і вони мають доступ до відкритої та закритої інформації про підприємство, оскільки однією із функцій їх є організація підготовки всіх необхідних внутрішніх звітів.

Крім управлінсько-інформаційних цілей, фінансові звіти, тобто докази, оформляються (а іноді публікуються) для потреб зовнішніх користувачів.

**а)** Законодавство передбачає надання певної інформації. Закони вимагають, щоб кожне відкрите акціонерне підприємство публікувало бухгалтерську інформацію для своїх акціонерів, Крім того, підприємство зобов'язане направляти копію своєї звітності до Державного комітету статистики, щоб представники громадськості могли при бажанні ознайомитися з цими документами.

**б)** Податкові органи повинні одержувати інформацію, крім того необхідну для встановлення податкових ставок.

**в)** Банк може вимагати прогноз руху грошових коштів підприємства як умови для надання кредиту та грошового забезпечення.

**г)** Звітність підприємства повинна відповідати законам та загальноприйнятим бухгалтерським стандартам, які вимагають, щоб підприємства публікували певну додаткову інформацію. Аудитори і бухгалтери підприємства, як члени професійних органів, зобов'язані забезпечити сувору відповідальність звітності підприємства вимогам закону та стандартів.

д) Деякі компанії за бажанням надають спеціальну фінансову інформацію для своїх службовців. Ці документи відомі як “звіти для службовців”.

### **7.6.3.3. Коротка характеристика основних форм бухгалтерської фінансової звітності.**

#### **Звітні - докази**

Найважливішими фінансовими звітними документами, які подаються підприємством, є: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал і примітки до звіту. Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями (стандартами). Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду

Баланс являє собою таблицю фінансового стану підприємства на конкретний день. Він складається шляхом перерахування активів і пасивів підприємства за визначеними Положенням статтями та методами їх оцінки. Нагадаємо, що активи - це те, чим володіє підприємство, і те, що йому заборгували; пасиви - це вкладання коштів та суми зобов'язань самого підприємства. Сума активів завжди повинна бути рівна сумі пасивів.

У звіті про фінансові результати (прибутки і збитки) фіксуються доходи, одержані підприємством за певний період, і затрати, зроблені підприємством за цей же період. Якщо одержані доходи перевищують зроблені затрати, це значить, що підприємство одержало прибуток; якщо зроблені затрати більше одержаних доходів, підприємство має збитки. Ці два фінансові звіти формуються методом нарахувань, а не касовим методом. Це означає, що доходи зареєстровані у звіті про прибутки і збитки, являють собою доходи, одержані за даний період, а не просто грошові кошти, які надійшли за цей період; аналогічним чином затрати відображаються у звіті про прибутки і збитки в момент їх виникнення, а не в момент їх оплати. Ця відмінність має велике значення. Якщо підприємство продає товари в кредит, доход утворюється в момент продажу, проте гроші можуть надійти і пізніше. Аналогічним чином, якщо підприємство одержує товари в кредит, то повинно зразу ж відобразити цей факт купівлі у звіті про прибутки і збитки, не дивлячись на те, що оплата буде зроблена пізніше.

Звіт про прибутки та збитки не дає достатньої інформації про те, чи дозволяє наявний прибуток сформувати достатню кількість ліквідних коштів для забезпечення платоспроможності підприємства. Прибуток, одержаний підприємством, може значно відрізнятися від чистих вільних коштів підприємства, і хоч підприємство може бути рентабельним, воно в той же час може відчувати серйозну нестачу коштів. Прибуток і рух

грошових коштів відрізняється по різних причинах (цей перелік вичерпно буде розглянуто у розділі методик складання звітності).

Ні баланс, ні звіт про прибутки і збитки не відображає приток, відтік і внутрішній рух коштів підприємства. Баланс — це статистичне відображення стану господарства як економічного об'єкта в даний момент часу. Можна порівняти баланс на кінець року з балансом на кінець попереднього року і відмітити різницю (наприклад, у готівці, оборотному капіталі, основних засобах, акціонерному капіталі і т.д.). Проте, не дивлячись на те, що баланс попереднього року і баланс поточного року містять корисні аналітичні дані, із них неможливо одержати повну картину руху коштів протягом даного періоду. Баланси статичні, тоді як рух грошових коштів - динамічний процес.

Оскільки ні баланс, ні звіт про прибутки і збитки не дають задовільного пояснення тому, як підприємство одержує і використовує свої кошти, для заповнення цієї інформаційної прогалини введений звіт про джерела і використання коштів.

**Звіт про рух грошових коштів** - це документ (доказ), який має показати, звідки підприємство одержує кошти і як вони потім використовуються. Зокрема, він засвідчує в яких розмірах прибуток направляється на придбання ресурсів, а також дає можливість побачити, чи формує підприємство досить коштів для задоволення своїх потреб, чи воно знаходиться у такому стані, що його ліквідність погіршується (і, мабуть, буде погіршуватися надалі).

**Звіт про власний капітал** являє собою таблицю, яка характеризує структуру власного капіталу підприємства за видами (статутний капітал, пайовий капітал, додатковий капітал тощо) та статтями, що характеризують стан та зміни стану кожного виду за звітний період.

Реальність звітних форм підтверджується інвентаризацією активів та пасивів.

**Примітки до фінансових звітів** - це різного роду пояснення, які характеризують діяльність підприємства за звітний період. Зокрема, висвітлюється обрана облікова політика застосованих принципів оцінки статей звітності, інформація, яка не наведена у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами), а також та, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

#### **7.6.3.4. Структура форм фінансової звітності**

Нижче наводимо структуру основних форм фінансової звітності.



1. Структура балансу (фінансового звіту).

Форма 7.7

Актив	Код рядка	На початок звітного	На кінець звітного періоду	Пасив	Код рядка	На початок звітного	На кінець звітного періоду
Баланс				Баланс			

2. Структура звіту про фінансові результати.

Форма 7.8

Звіт про фінансові результати  
за \_\_\_\_\_ 200\_р.

I. Фінансові результати

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період

II. Елементи операційних витрат

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
Разом •			

III. Розрахунки показників прибутковості акцій

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За попередній період

3. Структура звіту про рух грошових коштів

Форма 7.9

Звіт про рух грошових коштів  
за \_\_\_\_\_ 200\_р.

Статті	Код	За звітний період		За попередній період	
		Надходження	Видаток	Надходження	Видаток

4. Структура звіту про власний капітал.

Форма 7.10

Звіт про власний капітал  
за \_\_\_\_\_ 200\_р.

Стаття	Код	Статутний капітал	Пайовий капітал	Додатковий капітал	Інший додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений капітал	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Разом

## **Розділ 8**

# **ПОБУДОВА ДВОЇСТОГО (ПОДВІЙНОГО) ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ФАКТІВ-ЯВИЩ ТА ПРОЦЕСІВ У СИСТЕМІ РАХУНКІВ: ПРИНЦИП ПОДВІЙНОГО ЗАПISУ**

## **8.1. ПІДГОТОВКА ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ ДО СИСТЕМНОЇ РЕЄСТРАЦІЇ - ЗАПISУ НА РАХУНКАХ**

### **8.1.1. Загальний підхід**

У бухгалтерських рахунках рух (у розумінні зменшення або збільшення) господарських фактів-явищ і процесів, - тобто збільшення засобів або їх джерел права власності чи зменшення відображується окремо.

Роздільне відображення цих процесів необхідно для того, щоб по кожному господарському факту-явищу або процесу - просто й легко можна було б одержати дані про кількісні й вартісні характеристики, наприклад, матеріалів, які надійшли чи вибули, або інших засобів господарювання. Такі дані потрібні для оперативного керівництва, проведення оперативного контролю чи аналізу.

Як було зазначено, господарські факти-явища або процеси - відображаються на рахунках взаємопов'язано. Суть цього моменту зводиться до того, що запис господарських операцій на одному рахунку викликає необхідність запису цієї операції на іншому, кореспондуючому рахунку.

При подвійному відображенні господарських операцій у системі рахунків суттєвою ознакою є те, що одна й та сама сума відображається на двох рахунках, тобто двічі. А цей факт - об'єктивна необхідність визначення нового стану двох аспектів господарювання - продуктивних сил і виробничих відносин. З одного боку, це може бути результатом збільшення або зменшення масштабів господарювання, тобто коштів, які знаходяться в господарстві. З іншого боку, це може бути викликано зміною в структурі продуктивних сил або виробничих відносин. Звідси випливає висновок - подвійне (двоїсте) відображення господарських операцій вимагає, щоб кожна господарська операція, яка одержала вартісне визначення на підставі оцінки, була записана один раз на одному, другий раз - іншому рахунку, або кількох кореспондуючих на одну й ту ж саму суму.

Подвійне (двоїсте) відображення господарських фактів операцій - процес відображення в бухгалтерському обліку об'єктивно існуючої подвійності (двоїстості) характеризує суть процесу господарювання як єдності продуктивних сил і виробничих правовідносин, або подвійного (двоїстого) кругообороту засобів господарювання і джерел їх утворення, яке

викликане двоїтим (подвійним) характером категорії вартості, в якому виражені усі елементи (складові) процесу господарювання: об'єкти та суб'єкти.

### 8.1.2. Варіанти системної реєстрації господарських фактів на рахунках

Як було визначено в розділі 7, на рахунках проводяться різні записи: характеристики операції, об'єктів, характеристики стану об'єктів обліку, змін стану: збільшення (+) або зменшення (-) тощо. Записи зміни стану господарських об'єктів - активів чи пасивів можливе за двома системами - простою арифметичною та складною - алгебраїчною.

Сутність простої арифметичної системи полягає у тому, що процес реєстрації господарських операцій на рахунках відображається за простим визначенням - надходження знаком "плюс" або вибуття знаком "мінус".

Сутність складної алгебраїчної системи полягає у тому, що в бухгалтерську систему відображення надходження (збільшення) або вибуття (зменшення) того чи іншого об'єкта обліку визначається спеціальними термінами-ієрогліфами - "дебет" та "кредит" на основі математичного закону рівняння.

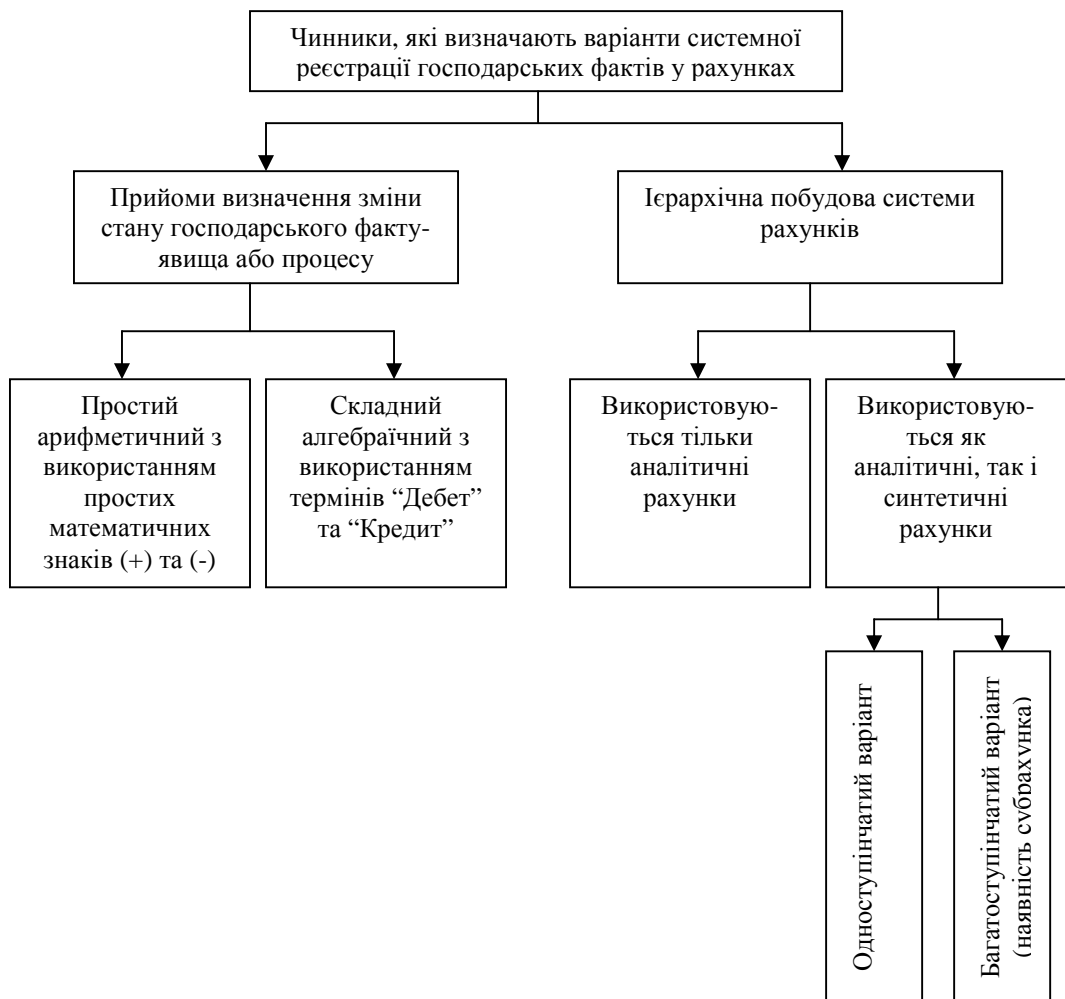


Рис. 8.1. Можливі варіанти системної реєстрації господарських фактів на рахунках

Залежно від розміру підприємства, організації або установи, у бухгалтерському обліку можуть бути використані тільки аналітичні рахунки або поруч з аналітичними також й синтетичні рахунки. Сьогодні значна частина господарюючих суб'єктів використовує як систему аналітичних, так і систему синтетичних рахунків.

Вищенаведене означає, що бухгалтерський обліковий процес може бути побудовано за різними варіантами та в різних системах. А це вимагає розглянути усі можливі варіанти (рис. 8.1).

### 8.1.3. Підготовка рахунків для запису

Для того, щоб можна було записати господарський процес - зміни стану (збільшення або зменшення) потрібні дві передумови:

- рахунок має бути відкритим;
- первинний документ (доказ про господарський факт) має бути підготовленим до запису.

Розглянемо це детальніше.

### 8.1.4. Відкриття рахунків

Відкриття рахунків бухгалтерського обліку залежить від двох обставин.

**Перша обставина.** Якщо господарство тільки починає свою діяльність, то усі рахунки будуть відкриватися на підставі первинних документів - у яких вперше з'являтиметься той чи інший господарський факт, на який потрібно відкрити рахунок.

Це означає, що рахунок буде мати перший запис "Надходження" ("Вкладення") тобто (+), незалежно від характеру активний чи пасивний.

Будемо використовувати дані із розділу 4.3.

□ **Наприклад.** Засновник підприємства на підставі статуту 01.10. 200\_р. вносить до каси підприємства 1000 грн. до статутного капіталу.

Буде відкрито два рахунки:

Дата	Номер	Зміст	Стан	Зміни стану	
				(+)	(-)
01.10	1	Внески засновником	1000	1000	-

Дата	Номер	Зміст	Стан	Зміни стану	
				(+)	(-)
01.10	1	Внески до каси	1000	1000	-

**Друга обставина.** Якщо рахунки відкриваються на початок нового господарського року, тобто на відповідних рахунках є залишок (характеристика стану) (сальдо) попереднього періоду, то основою відкриття таких рахунків є акти інвентаризації господарських фактів на кінець попереднього звітного періоду. За приклад візьмемо попередні дані (див. п. 5.3.) За даними інвентаризаційної відомості (див. оборотну відомість табл. 8.1) маємо такі дані:

Таблиця 8.1

Номер	Назва об'єкта обліку (активу)	Залишки на 01.11.1999р.
1-	Гроші в касі	1000
2.	Прилавок	600
3.	Шафа-полиця	500
4.	Металевий сейф	400
5.	Цемент марки 400	500
Разом		3000

Номер	Назва суб'єкта права власності (пасиву)	Зобов'язання підприємства відносно до суб'єктів права власності
1.	Корчук І.І. вкладення до статутного капіталу	3000

На підставі даних інвентаризаційних відомостей на кінець попереднього господарського періоду (початок нового господарського періоду) запишемо відповідні дані про залишки окремих об'єктів до рахунків (відкриємо рахунки) - див. схему 8.1.

З метою скорочення записів не приводяться технічні характеристики об'єктів (наприклад, кількість, ціна, місце проживання тощо).

Схема 8.1.

Дата	Номер запису		Короткий зміст	Кор. рахунок	Надходження	Вибуття	Сальдо (залишок)
	Порядковий	по журналу реєстрації					
01.11	1	-	Сальдо	-	-	-	1000

Дата	Номер запису		Короткий зміст	Кор. Рахунок	Надходження	Вибуття	Сальдо (залишок)
	Порядковий	по журналу реєстрації					
01.11	1	-	Сальдо	-	-	-	600

Дата	Номер запису		Короткий зміст	Кор. рахунок	Надходження	Вибуття	Сальдо (залишок)
	Порядковий	по журналу реєстрації					
01.11	1	-	Сальдо	-	-	-	500

**Рахунок "Металевий сейф"**

Дата	Номер запису		Короткий зміст	Кор. рахунок	Надходження	Вибуття	Сальдо (залишок)
	Порядковий	по журналу реєстрації					
01.11	1	-	Сальдо	-	-	-	400

**Рахунок "Цемент марки 400"**

Дата	Номер запису		Короткий зміст	Кор. рахунок	Надходження	Вибуття	Сальдо (залишок)
	Порядковий	по журналу реєстрації					
01.11	1	-	Сальдо	-	-	-	500

**Рахунок "Корчук І.І. Статутний капітал"**

Дата	Номер запису		Короткий зміст	Кор. рахунок	Надходження	Вибуття	Сальдо (залишок)
	Порядковий	по журналу реєстрації					
01.11	1	-	Сальдо	-	-	-	3000

### **8.1.5. Обробка бухгалтерських документів та їх підготовка до запису в системі рахунків**

#### **8.1.5.1. Обробка документів**

Більшість документів, на підставі яких здійснюють бухгалтерський облік формуються за межами бухгалтерії (у цехах, бригадах, на фермах тощо). Порядок їх складання регламентується розпорядженням керівника. Керівник встановлює також термін подання відповідальними особами документів до бухгалтерії. Це право керівника зафіксовано у законі.

Таким чином, перша операція з документами - це прийняття їх від сторонніх (щодо бухгалтерії) структурних підрозділів і підприємств.

Багато бухгалтерських документів формується за межами підприємства (платіжні вимоги, банківські виписки розрахункових рахунків, виконавчі листи тощо), які теж повинні бути, передусім, прийняті.

Чимало документів складають самі працівники бухгалтерії. Прийняті зі сторони й складені в бухгалтерії документи обробляють. Мета обробки - підготувати документи до подальших бухгалтерських робіт - записів на рахунках, систематизації, групуванню тощо. Бухгалтерська обробка документів полягає у виконанні таких робіт: перевірка, розцінка, групування і контрирування.

Часом до бухгалтерії документи здають разом з реєстром, який складають у двох примірниках. На одному примірнику працівники бухгалтерії ставлять підпис, що одержали

документи повертають його здавальнику, для якого цей примірник є розпискою в тому, що документи здано до бухгалтерії.

Перевірити документ - значить з'ясувати його за суттю, юридично та арифметично.

Перевірка документа за суттю полягає у з'ясуванні достовірності здійснених операцій та відповідності їх сум, зафіксованих у ньому. Ця операція повинна засвідчити, що документ не фіктивний.

При юридичній перевірці встановлюють повноту й правильність заповнення реквізитів, справжність підписів службових осіб, які несуть відповідальність за операцію й оформлення документа.

Арифметична перевірка документів полягає у перевірці всіх арифметичних дій, які зроблені в документі до його подання до бухгалтерії. З цією метою документ таксують, тобто перевіряють підсумки, розраховують знижки чи надбавки, роблять всі інші розрахунки.

Розцінка документів проводиться тоді, коли документ за порядком складання до бухгалтерії надходить без цієї операції.

Суть розцінки документів полягає в проставленні у відповідних графах документа ціни і суми, тобто грошової оцінки оформлених натуральних показників (характеристик господарського факту, явища або процесу).

Перевірені, прийняті й протаксовані бухгалтерією документи групують. Суть цієї операції полягає в об'єднанні їх у групи за ознаками: однорідності за змістом та іншими ознаками бухгалтерських записів (матеріально відповідальна особа, постачальник, покупець, вид витрат тощо). Потреба в групуванні документів зумовлена тим, що протягом певного часу - декади, тижня, місяця, а іноді й дня до бухгалтерії надходить чимало документів, однорідних за певними ознаками. Щоб зменшити технічну роботу бухгалтерів при відображенні господарських операцій, у системі рахунків, оформлених цими документами, їх групують.

При ручній обробці згруповані документи заносять у нагромаджувальні або групувальні відомості. Їх форма може бути різною, залежно від змісту документів, що реєструються в них.

Особливе значення має групування документів при їх опрацюванні на ЕОМ.

Головна ознака групування документів у бухгалтерії - бухгалтерські проведення.

Основна мета групування - майбутнє нагромадження даних, які є в документах. Групуючи документи, їх готують таким чином для бухгалтерських записів.

Первинна обробка документів завершується визначенням рахунків, які взаємопов'язані змістом господарського факту, явища або процесу, зафіксованого в документі. Такий зв'язок називаються кореспонденцією рахунків. Рахунки, пов'язані між собою певною господарською операцією називаються кореспондуючими.

Процес устанавлення взаємопов'язаних рахунків в економічній літературі називається контируванням (від лат. *conto* - рахунок). Методика й техніка контирування буде розглянута при вивченні суті запису на рахунку та прийому методу двоїстості (подвійності), простого та складного. У деяких документах (касові ордери, авансові звіти тощо) для зазначення кореспондуючих рахунків передбачено спеціальні графи.

В окремих випадках для складання кореспонденції користуються спеціальними документами - меморіальними ордерами.

Кontiрування є однією із найскладніших робіт в бухгалтерії. Від правильності складання контировки залежить правильність відображення в бухгалтерському обліку господарських фактів, явищ і процесів, достовірність показників діяльності господарства. Тому складанням контировок займаються найдосвідченіші працівники бухгалтерії, добре обізнані з порядком господарювання, які знають систему рахунків та їх кореспонденцію.

Із схемою первинної обробки бухгалтерських документів можна ознайомитись за допомогою рис .8.2.



Рис. 8.2. Порядок первинної обробки документів



### 8.1.5.2. Методика визначення кореспондуючих рахунків та складання бухгалтерського проведення

Підготовка документів до запису на рахунках завершується складанням кореспонденції рахунків — бухгалтерського проведення. Для того, щоб записати господарську операцію (господарський факт) на рахунках, потрібно визначити кореспонденцію рахунків та скласти бухгалтерське проведення.

Термін кореспонденція означає відповідь, інформування (від лат. correspondent). У бухгалтерському обліку термін кореспонденція застосовується у розумінні визначення взаємозв'язку рахунків на основі економіко-правових та математичних визначень, тобто, які зміни відбудуться в активно-пасивному становищі. Які рахунки та які математичні зміни - наведемо можливі зміни (рис. 8.3).

ТИП	АКТИВ	ПАСИВ
1-й тип	(+)	{+}
2-й тип	(-)	(-)
3-й тип	(+) (-)	змін немає
4-й тип	змін немає	(+) (-)

Рис. 8.3. Варіанти можливих змін у системі рахунків під впливом господарських фактів (операцій)

Для прикладу будемо використовувати уже відомі нам господарські факти - див. розділ 5 та розділ 8.

За змістом господарського факту (операції), внаслідок якого (1) до каси підприємства оприбуткували, гроші в сумі 1000 грн., які були вкладені засновником, взаємопов'язаними будуть рахунки “Каса” та “Корчук І.І. Статутний капітал”.

Рахунок “Каса” активний (вартісний об'єкт) на ньому потрібно відобразити збільшення (надходження) грошей, тобто (+). Рахунок Корчук І.І. (вкладення до статутного капіталу) пасивний (суб'єкт права власності на суму, вкладену до статутного капіталу), на ньому потрібно також відобразити надходження (тобто збільшення права власності), тобто (+).

Таким чином на активному рахунку буде збільшення надходження, тобто (+), і на пасивному рахунку також буде збільшення (збільшення права власності), тобто також (+).

За наведеною схемою рис. 8.3 - це перший тип господарського процесу (операції).

**Другий приклад.** За змістом господарського факту підприємство одержало кредит банку на суму 2000 грн., який зараховано на розрахунковий рахунок у банку.

Взаємопов'язаними рахунками будуть; “Кредити банку” та “Розрахунковий рахунок”. “Розрахунковий рахунок” - це активний рахунок і означає, що у розпорядження підприємства надійшли гроші в сумі 2000 грн., тобто збільшення на рахунку (+). “Кредити банку” - це пасивний рахунок і означає, що банк має право на цю суму, яку віддало в борг

підприємству, котре має йому віддати - підприємство має зобов'язання перед банком на цю суму за умовою угоди (контракту).

Таким чином на активному рахунку "Розрахунковий рахунок" буде збільшення (+) і на пасивному рахунку "Кредити банку" також буде збільшення (+).

Отже, процес визначення взаємопов'язаних рахунків на підставі змісту господарських фактів-операцій і є контирівкою. Вигляд контирівки буде такою:

**Перша:** на рахунку "Каса" (+), 1000 грн.

на рахунку "Корчук 1.1." (+) 1000 грн.

**Друга:** на рахунку "Розрахунковий рахунок" (+) 2000 грн.

на рахунку "Кредити банку" (+) 2000 грн.

### Меморіальний ордер

Для того щоб записати на рахунках проконтитовану й зареєстровану господарську операцію, яка називається "Бухгалтерське проведення", складають меморіальний ордер.

Меморіальний ордер (табл. 8.2) - це бланк, на якому записано бухгалтерське проведення. Але в останні роки бланк вже не "заповнюють", а тільки на первинному документі складають бухгалтерське проведення.

Таблиця 8.2

Меморіальний ордер № 1 за \_\_\_\_\_ 200 р..

Підстава, (посилання) на документ (або зміст)	На рахунку першому	На рахунку другому	Сума, грн.
В касу оприбутковані гроші, які вніс як установчі внески Корчук	Каса (+)	Корчук І.І.	1000

Додаток   1    
(аркушах)

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

Як було зазначено вище, в активно-пасивній системі (бухгалтерському балансі) відбуваються тільки чотири типи математичних операцій. Хоча за характером господарських фактів їх налічується кілька мільйонів видів. Тому слід знати методикку складання бухгалтерського проведення.

Кожний проконтитований господарський факт-явище або процес - реєструють у спеціальному журналі. Процес реєстрації супроводиться присвоєнням кожній контирівці певного номера (табл. 8.3).

Проконтитований та зареєстрований у журналі господарських фактів під певним номером господарський факт (операція), називається **бухгалтерським проведенням**.

Журнал реєстрації господарських фактів - явищ або процесів (операцій)  
за \_\_\_\_\_ 200\_р.

Дата	Номер	Зміст операції	Сума	Взаємопов'язані рахунки та характер запису в них	
				перший	другий
1	2	3	4	5	6
01.10	1	Надходження грошей до каси підприємства від Корчука І.І. установчі внески	1000	Каса (+)	Корчук І.І. (+)
01.10	2	Зараховані на розрахунковий рахунок гроші кредит банку	2000	Розрахунковий рахунок (+)	Кредит банку (+)

### 8.1.6. Методика складання бухгалтерського проведення

Для того, щоб скласти бухгалтерське проведення та правильно визначити кореспондуючі рахунки, необхідно послідовно виконати такі “ходи мислення”:

1. Визначити у чому полягає економічний зміст господарського факту (явища або процесу), тобто операції (що сталося в господарстві?) у контексті двоїстості.
2. Визначити об'єкти господарювання, які залучені до операції її змістом (засоби, джерела, процеси тощо).
3. Визначити характер об'єктів за двоїстою (балансовою) характеристикою (актив чи пасив).
4. Визначити характер зміни об'єктів (“+” або “-”).
5. Скласти бухгалтерське проведення, Матеріали (+) фірма “РУП” (4).

Розглянемо приклад. На складі оприбутковано матеріали дріжджі на суму 2000 грн., за які постачальнику фірми “РУП” ще не сплачено.

Для зручності складемо таблицю, в якій послідовно наведені згадані “ходи мислення” під час складання проведення будь-якої господарської операції (табл. 8.4).

Таблиця 8.4

Методика складання бухгалтерського проведення			
№	Зміст мислення	Взаємопов'язані об'єкти обліку	
		об'єкт обліку	об'єкт обліку
1	2	3	4
1	Економічний зміст господарського факту (явища, процесу у двоїстій системі)	До господарювання залучені нові продуктивні сили	До господарювання залучені чужі (які належать постачальнику) джерела (кошти)
2	Визначення об'єктів господарювання (засоби, джерела, процеси тощо)	Засоби праці, групи - матеріали основні	Заємні джерела, група - кредитори, постачальники
3	Визначення об'єктів за балансовою ознакою (актив або пасив)	Актив	Пасив
4	Визначення характеру зміни об'єктів (“+” або “-”)	Збільшення “+”	Збільшення
5	Складання бухгалтерського проведення	на рахунку дебет	на рахунку фірма “РУП” “+”

## 8.2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІКОВИЙ ПРОЦЕС В УМОВАХ ТІЛЬКИ АНАЛІТИЧНИХ РАХУНКІВ

### 8.2.1. Види систем облікового процесу

Побудова бухгалтерського облікового процесу можлива за арифметичною (простою) - системою запису, з використанням арифметичних знаків (+) або (-), або за алгебраїчною складною системою, коли для відображення зміни стану господарських фактів-явищ чи процесів - застосовують алгебраїчні терміни “дебет” та “кредит”.

Найбільш суттєва різниця між арифметичною та алгебраїчною системами побудови облікового бухгалтерського процесу є в структуризації записів при реєстрації господарських фактів за хронологічними та системними характеристиками, та структуризації рахунків.

Складний алгебраїчний варіант побудови бухгалтерського облікового процесу має значну перевагу в системі контролю за різними аспектами облікового процесу, це є дуже істотним для економіко-правового характеру бухгалтерського обліку.

Як для простої так і для складної систем реєстрації господарських фактів, у системі рахунків є загальна побудова взаємозв'язку рахунків з балансовим прийомом їх узагальнення. Це означає, що бухгалтерські рахунки можуть бути активними або пасивними. Бо об'єкт, який належить до активу та є носієм вартості, ніколи не може перетворитися на суб'єкт права власності та стати пасивом. Або навпаки, пасивний рахунок, який характеризує суб'єкт права власності ніколи не може стати активом, тобто носієм вартості. Це є аксіома, що не викликає сумніву, тобто, це принцип.

Взаємозв'язок рахунків та балансу наведено у табл. 8.5.

Таблиця 8.5.

Баланс

Актив				Пасив			
Рахунок активний			Рахунок пасивний				
Характеристика, №, дата тощо	Стан	Зміни стану		Характеристика, №, дата тощо	Стан	Зміни стану	
		(+)	(-)			(+)	(-)

### 8.2.2. Обліковий процес за простою — арифметичною системою реєстрації господарських фактів на рахунках

Нагадаємо основи і елементи облікового процесу;

1. Господарський факт має бути задокументований (тобто має бути складено первинний доказ — документ).

2. Документ має бути оброблено та складено бухгалтерське проведення.
3. Господарський факт має бути зареєстрованим у журналі хронологічної реєстрації.
4. Господарський факт має бути зареєстровано у системі рахунків за вимогами теорії двоїстості, тобто АКТИВУ та ПАСИВУ як системи рівняння.

### 8.2.2.1. Ведення процесу записів - реєстрації

Розглянемо контрольний приклад.

□ **Приклад 1.** 11-го жовтня 200\_ року відповідно до установчих документів зареєстровано приватне підприємство (засновник Корчук І.І.) під назвою “Стимул” з статутним капіталом 3000 грн.

Цього ж дня, 11-го жовтня 200\_ року засновник вніс до каси підприємства 1000 грн. за касовим ордером № 1: як установчі внески до статутного капіталу.

У бухгалтерському обліку будуть зроблені такі записи:

**Перший.** У журналі реєстрації господарських фактів (табл. 8.6) касовий прибутковий ордер буде зареєстровано під номером один (1), та визначені відповідні характеристики відносно об’єктів обліку.

**Другий.** У системі рахунків будуть зроблені такі записи: буде відкрито рахунок “Каса”, де буде зроблено запис надходження 1000 грн. - див. таблицю 8.7 та буде відкрито рахунок “Статутний капітал” (де також буде зроблено запис про набуття засновником, Корчуком І.І. право власності на 1000 грн. (див. табл. 8.8 ).

Таблиця 8.6

Журнал реєстрації господарських фактів  
за жовтень 200\_року

Дата	№	Короткий зміст господарського факту	Сума		Характер запису на рахунках	
			Часткова	Загальна	Першому	Другому
1	2	3	4	5	6	7
11.10	1	Касовий прибутковий ордер №1 Установчі внески		1000	Каса (+)	Статутний капітал (+)

Таблиця 8.7

Рахунок "Каса"

Дата	№п/п	№ запису по журналу	Короткий зміст	Кор. Рахунок	Надходження (+)	Вибуття (-)	Сальдо (залишок)
11.10	1	1	Надходження від Корчука І.І.	Статутний капітал	1000		1000

Таблиця 8.8

Рахунок "Статутний капітал"

Дата	№п/п	№ запису по журналу	Короткий зміст	Кор. Рахунок	Надходження (+)	Вибуття (-)	Сальдо (залишок)
11.10	1	1	Вкладення готівкою в	Каса	1000	-	1000

11 жовтня 200\_року засновник передав підприємству за накладною-актом прилавок вартістю 600 грн. Шафу-полицю вартістю 500 грн. та металевий сейф вартістю 400 грн. Разом-на суму 1500 грн. та цемент марки 400, 1 шт. на суму 500 грн.

Цей господарський факт теж буде зареєстровано в реєстрах хронологічного та системного порядку. Тобто будуть відкриті рахунки для відображення відповідних об'єктів та записані в них господарські факти.

Запис у журналі реєстрації господарських фактів табл.8.9а буде другим. Тому журнал реєстрації матиме вже такий вид після запису.

Таблиця 8.9а

Журнал реєстрації господарських фактів  
за жовтень 200\_ року

Дата	№	Короткий зміст господарського факту	Сума		Характер запису на рахунках	
			Часткова	Загальна	Першому	Другому
1	2	3	4	5	6	7
11.10	1	Касовий прибутковий ордер №1 Установчі внески Корчук І.І.	-	1000	Каса (+)	Статутний капітал (+)
11.10	2	Акт-накладна підприємству обладнання магазину: - прилавок - шафа-полиця - металевий сейф - цемент марки 400	600 500 400 500	-	прилавок (+) Шафа-по Лиця (+) Метале- вий сейф (+) цемент марки (+)	
Разом			2000	2000		Статутний капітал (+)

Господарський факт буде відображено в системі рахунків так: табл. 8.9б, в, г, д, е.

Таблиця 8.9б

Рахунок "Прилавок"

Дата	№ п/п	№ запису по	Короткий зміст	Кор. рахунок	Надходження	Вибуття (-)	Сальдо (залишок)
11.10	1	2	Надходження від Корчука І.І.	Статутний	600		600

Таблиця 8.9в

Рахунок "Шафа-полиця"

Дата	№ П/п	№ запису по	Короткий зміст	Кор. рахунок	Надходження	Вибуття (-)	Сальдо (залишок)
11.10	1	2	Надходження від Корчука І.І.	Статутний	500	-	500

## Рахунок "Металевий сейф"

Дата	№п/п	№ запису по	Короткий зміст	Кор. рахунок	Надходження	Вибуття (-)	Сальдо (залишок)
11.10	1	2	Надходження від Корчука І.І.	Статутний	400		400

Таблиця 8.9д

## Рахунок "Статутний капітал"

Дата	№ п/п	№ запису по реєстрації	Короткий зміст	Кор. рахунок	Надходження (+)	Вибуття (-)	Сальдо (залишок)
11.10	1 2	1 2	Надходження від Корчука	Каса	1000	-	1000
				- прилавок	600		
				- шафа-полиця	500		
				- металевий сейф	400	-	
				- цемент марки 400	500	-	3000

Таблиця 8.9е

## Рахунок "Цемент марки 400"; ціна 500 грн. за тону

Дата	№п/п	№ запису по журналу реєстрації	Короткий зміст	Кор. рахунок	Надходження (+)		Вибуття (-)		Сальдо (залишок)	
					К-сть	Су-ма	К-сть	Су-ма	К-сть	Сума
11.10	1	2	Надходження від Корчука І.І.	Статутний капітал	1	500			1	500

Дванадцятого жовтня підприємство відкрило в банку рахунок, на який здано 900 грн. із каси. Цей господарський акт оформлено об'явою та касовим видатковим ордером № 1.

У бухгалтерському обліку хронологічної та системної реєстрації ця господарська операція буде відображена так:

- а) буде проведено запис у журналі реєстрації господарських фактів за номером 3;  
б) будуть зроблені записи за двома рахунками:

- каса;
- поточний рахунок. (див. табл. 8.10а, б, в)

Аналогічно наведеному будуть зроблені будь-які господарські операції.

Після запису останнього документа в системі рахунків проводиться узагальнення даних поточного обліку.

Журнал реєстрації господарських фактів  
за жовтень 200\_ року

Дата	№	Короткий зміст господарського факту	Сума		Характер запису на рахунках	
			Часткова	Загальна	Першому	Другому
1	2	3	4	5	6	7
11.10	1	Касовий прибутковий ордер №1 Установчі внески Корчук І.І.	-	1000	Каса (+)	Статутний капітал (+).
	2	Акт-накладна про передачу обладнання до магазину: - прилавок - шафа-полиця - металевий сейф - цемент марки 400	600 500 400 500		прилавок (+) шафа-полиця (+) металевий сейф (+) цемент марки 400 (+)	Статутний капітал (+)
Разом			2000	2000		
12.10	3	Видатковий касовий ордер № 1 внесено до банку на рахунок	-	900	Каса	Розрахунковий рахунок (+)
Усього			3900			

Зробимо запис у системі рахунків.

Таблиця 8.10б

## Рахунок "Каса"

Дата	№п/п	№ запису по журналу реєстрації	Короткий зміст	Кор. рахунок	Надходження (+)	Вибуття (-)	Сальдо (залишок)
11.10	1	1	Надходження від Корчук І.І.	Статутний капітал	1000		1000
12.10	2	3	Внесено до банку	Рахунок у банку		900	100

Таблиця 8.10в

## Рахунок "Рахунок у банку"

Дата	№п/п	№ запису по журналу реєстрації	Короткий зміст	Кор. рахунок	Надходження (+)	Вибуття (-)	Сальдо (залишок)
12.10	1	3.	Внесено на рахунок із каси	Каса	900	-	900

**8.2.2.2. Узагальнення даних поточного обліку**

Для узагальнення даних поточного обліку виконуються такі роботи:

- проводяться підсумки (підрахунки) записів за надходженням та вибуттям кожного рахунку;
- перевіряються сальдо (залишки) на рахунках за даними підрахованих оборотів надходження та вибуття;



в) складається оборотна відомість за рахунками - баланс періоду.

Виконаємо цю роботу, з метою скорочення записів, рахунки наводяться скорочено - тільки три останні стовпчики (+), (-) та залишок.

Схема 8.2

Рахунок "Каса"

	Обороти		Залишок - сальдо
	(-*)	(-)	
	1000	-	1000
	-	900	100
Усього	1000	900	100

Схема 8.3

Рахунок "Статутний капітал"

	Обороти		Залишок
	(+)	(-)	
	1000	-	1000
	600		
	500		
	400		
	500	-	3000
Усього	3000	-	3000

Оскільки по іншим рахункам мають усього по одному запису, непотрібно приводити ці схеми підрахунків.

Після того, як замкнуті усі рахунки, складають оборотну відомість за рахунками поточного обліку. Вона має спеціальну форму. Форма наведена в таблиці 8.11.

Записи до оборотної відомості за рахунками робляться за такою послідовністю:

- записуються дані кожного рахунку;
- проводяться підрахунки залишків та оборотів за кожним стовпчиком;
- проводиться перевірка даних підрахунків. Сутність перевірки полягає в одержанні трьох пар рівняння, А саме:
  - Залишок на початок активних рахунків має дорівнювати залишкам пасивних рахунків.
  - Підсумок оборотів за надходженням та вибуттям має дорівнювати показнику "Разом" журналу реєстрації господарських фактів помноженому на "2".
  - Залишки на кінець періоду за активними рахунками мають дорівнюватися залишкам пасивних рахунків.

Таблиця 8.11

Оборотна відомість за рахунками - баланс періоду  
за жовтень 200\_ року

№	Назва рахунку	Залишки на		Обороти		Залишки на	
		Активні	Пасивні	Надход-	Вибуття	Активні	Пасивні
1	Каса	-	-	1000	900	100	-
2	Статутний	-	-	3000	-	-	3000
3	Прилавок	-	-	600	-	600	-
4	Шафа-полиця	-	-	500	-	500	-
5	Металевий сейф	-	-	400	-	400	-
6	Цемент марки	-	-	500	-	500	-
7	Рахунок у банку	-	-	900		900	-
	Усього	-	-	6900	900	3000	3000

Як видно з оборотної відомості — балансу періоду — усі рівняння витримуються, це означає, що усі операції відображені у системі рахунків та відповідно до їх характеру за впливом на стан господарських фактів-явищ.

Якщо підприємство невелике за розмірами та кількість рахунків теж незначна, у межах до 15-20, доцільне поєднання хронологічної та системної реєстрації в одному журналі. Такий журнал має назву “Журнал-Головна”, форма та методика запису бухгалтерських операцій в такому журналі наведена в таблиці 8.2.

При значній кількості рахунків, процедура перевірки записів ускладнюється, тому в бухгалтерії за останні 500 років все частіше застосовується складна система реєстрації господарських фактів (операцій) у системі рахунків із застосуванням алгебраїчної форми та математичного апарату теорії двоїстості (рівняння). Ця реєстрація проводиться з використанням термінів “дебет” та “кредит”.

Ця методика буде розглянута у наступному розділі.

Таблиця 8.12

ЖУРНАЛ-ГОЛОВНА  
за жовтень 200\_ року

Дата	№	Короткий зміст	Сума	Записи на рахунках /								
				Каса			Статутний капітал			Прилавок		
				(+)	(-)	(0)	(+)	(-)	(0)	(+)	(-)	(0)
11.1	1	Касовий Прибутковий ордер №1 Установчі внески Корчук	1000	1000	-	1000	1000	-	1000			-
11.1	2	Акт-накладна про передачу обладнання магазину	600				600		600	600	-	600
		прилавок-лиця	400				400		400			
		металеви сейф	500				500		500			
		цемент марки 400	500				500		500			
Разом			2000									
12.1	3	Видатков касовий ордер №2 Внесено банку на рахунок	900		900	100						
Усього			3900	1000	900	100	3000	-	3000	600	-	600

Таблиця 8.12.  
(продовження 1)

ЖУРНАЛ-ГОЛОВНА

за жовтень 200\_року

Дата	№	Короткий зміст	Сума	Записи на рахунках											
				Шафа-полиця			Металевий сейф			Цемент марки 400					
				(+)	(-)	(0)	(+)	(-)	(0)	(+)	(-)	(0)			
11.10	1	Касовий прибутковий ордер №1 Установчі внески Корчук І. І.	1000												
11.10	2	Акт-накладна про передачу обладнання до магазину: прилавок шафа-полиця металевий сейф цемент марки 400	1000												
			600												
			400	400	-	400									
			500				500	-	500						
			500							500	-	500			
Разом			2000												
12.10	3	Видатковий касовий ордер №2 Внесено до банку на рахунок	900												
Усього			3900	400	-	400	500	-	500	500	-	500			

Таблиця 8.12  
(продовження 2)

ЖУРНАЛ-ГОЛОВНА

за жовтень 200\_року

Дата	№	Короткий зміст	Сума	Записи на рахунках		
				Рахунок у-банку		
				(+)	(-)	(0)
11.10	1	Касовий прибутковий ордер №1 Установчі внески Корчук І. І.	1000			
11.10	2	Акт-накладна про передачу обладнання до магазину, прилавок шафа-полиця металевий сейф цемент марки 400	1000			
			600			
			400			
			500			
			500			
Разом			2000			
12.10	3	Видатковий касовий ордер №2 Внесено до банку на рахунок	900	900		900
Усього			3900	900	-	900

### 8.2.3. Обліковий процес за складною - алгебраїчною системою реєстрації господарських фактів (операцій) з використанням термінів “дебет” та “кредит”

#### 8.2.3.1. Сутність термінів “дебет” та “кредит”

У попередньому параграфі було розглянуто питання методики ведення бухгалтерського обліку з двоїстою системою відображення господарських фактів без використання термінів “дебет” та “кредит”.

Значне збільшення об’ємів бухгалтерських робіт, потреба в більш досконалому механізмі контролю за повнотою та точністю записів призвели до використання математичного апарату алгебри двоїстості на основі закону рівняння.

У підручниках і економічній літературі термін “дебет” (від лат. *debit*) означає *винен*, “кредит” (від лат. *credit*) — *вирити*. Назву рахунків пишуть посередині таблиці.

Терміни “дебет” і “кредит” це тільки поняття, які означають певний характер змін на активних та пасивних рахунках, тобто як умовні технічні терміни для позначення характеру операції на рахунках + (збільшення) або - (зменшення) за законами алгебри.

Нагадаємо принцип. Оскільки Актив = Пасив, то сума активних рахунків дорівнює сумі пасивних рахунків, тобто  $\text{Рах. А}(1) + \text{Рах. А}(2) + \text{Рах. А}(3) = \text{Рах. П}(1) + \text{Рах. П}(2) + \text{Рах. П}(3)$ , звідси:

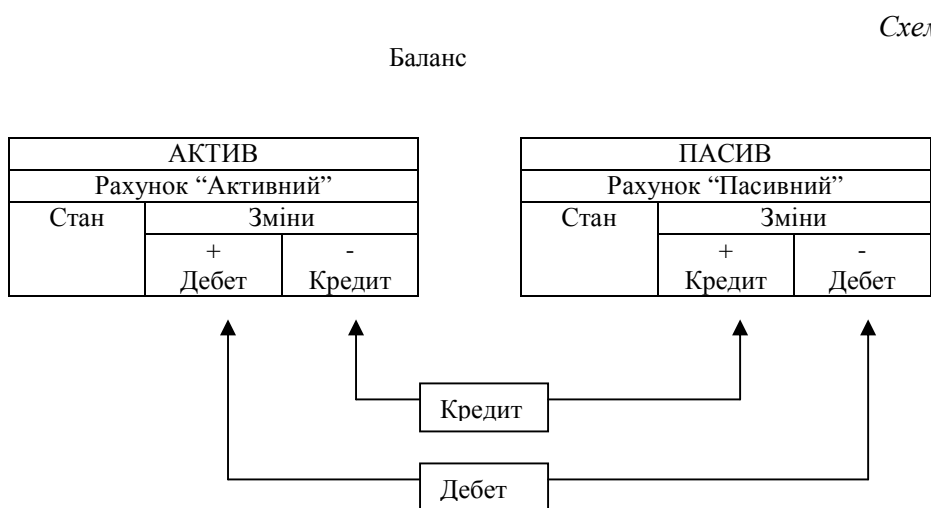
збільшення (+) “дебет” = збільшення (+) “кредит”;

зменшення (-) “кредит” = зменшення (-) “дебет”.

Загальна схема цього процесу представлена на рис. 8.3.

Оскільки сума активу дорівнює сумі пасиву, то значення “Дебет” і “Кредит”, на підставі закону рівності на різних боках рівності, рівні(=) і мають визначати різні математичні дії (схема 8.4).

Поняття “дебет” і “кредит” у балансовій інтерпретації можна зобразити схемою 8.4.



## **8.2.3.2. Обліковий процес за складною - алгебраїчною системою реєстрації господарських фактів з використанням термінів “дебет” та “кредит”**

### **8.2.3.2.1. Попередні зауваження**

Як було визначено в п. 8.1.6, для того, щоб записати господарський факт у системі рахунків потрібно визначити кореспонденцію рахунків та скласти бухгалтерське проведення, скласти меморіальний ордер - тобто визначити рахунки та характер зміни в рахунках "+" збільшення чи "-" зменшення.

Ми розглянули в п. 8.1.6 методику складання бухгалтерського проведення. В умовах алгебраїчного варіанту бухгалтерського обліку замість знака (+) ставиться "дебет" або "кредит" залежно від належності рахунків до активу чи пасиву та характеру змін "+" або (-).

Нагадаємо, що в активних рахунках (+) - це збільшення, тобто "дебет", а (-) зменшення, тобто "кредит". А пасивних рахунках робляться протилежні записи. Тобто (+) збільшення відображається терміном “кредит”, а зменшення (-) терміном “дебет”.

Розглянемо приклади.

За основу візьмемо господарські факти, які були нами розглянуті вище (див. п. 8.2).

Оскільки використовуються терміни “дебет” та “кредит”, то у бухгалтерському проведенні вже не ставиться знак (+) або (-).

У журналі реєстрації господарських фактів характер запису на рахунках одержує чітку регламентацію за ознаками "дебет" та "кредит" у алгебраїчному значенні.

Розглядати будемо побудову обліку як у однобічній так і при двобічній побудові рахунків.

Розглядати будемо послідовно, спочатку за простою однобічною побудовою рахунків, а потім за двобічною.

### **8.2.3.2.2. Однобічна форма побудови рахунків**

Спочатку складемо журнал реєстрації господарських фактів, але добавимо ще одну господарську операцію за таким змістом, операція № 4. За заявою підприємства банком надано кредит у сумі 3000 грн. (ця операція записана останньою, див. наступну табл. 8.13).

Журнал реєстрації" господарських фактів  
за жовтень 200 року

Дата	№	Короткий зміст господарської операції"	Сума		Характеристика запису (кореспонденція)	
			Частков	Загальна	Дебет	Кредит
11.10	1	Касовий ордер №1 Установчі внески Корчук І.І.	-	1000	Каса	Корчук І.І. Статутний капітал
11.10	2	Акт-накладна на передачу обладнання до магазину - прилавок - шафа-полиця - металевий сейф  - цемент марки 400	600 400 500  500		- прилавок  - шафа-полиця - металевий сейф - цемент марки 400	
Разом			2000			Корчук І.І. Статутний капітал
12.10	3	Видатковий касовий ордер №1 Внесено до банку на рахунок	-	900	Рахунок банку	Каса
15.10	4	Розпорядження про надання кредиту підприємству з зарахуванням грошей на поточний рахунок	-	3000	Рахунок у банку	Одержані кредити від банку (зобов'язання)

Відобразимо в системі рахунків відповідні операції за однобічною формою (таблиці 8.14а, б, в, г, д, е, є, ж).

Таблиця 8.14а

Рахунок" Каса"

Дата	№ запису		Короткий зміст	Кор. рахунок	Зміни стану		Сальдо (залишок)
	п/п	по журналу			Дебет	Кредит	
11.10	1	2	Надходження від Корчука І.І.	Корчук І.І.	1000	-	1000
12.10	2	3	Внесено до банку на поточний рахунок	Розрахунок у банку	-	900	100

Таблиця 8.14б

Рахунок "Поточний рахунок у банку"

Дата	№ запису		Короткий зміст	Кор. рахунок	Зміни стану		Сальдо (залишок)
	п/п	по журналу			Дебет	Кредит	
12.10	1	3	Внесено на рахунок із каси	Каса	900	-	900
15.10	2	4	Одержаний кредит банку	Кредит у банку б	3000	.	3000

Дата	№ запису		Короткий зміст	Кор. рахунок	Зміни стану		Сальдо (залишок)
	п/п	по журналу			Дебет	Кредит	
11.10	1	1	Вкладено готівкою в касу	Каса	1000	-	1000
11.10	2	2	Вкладено різні майнові елементи до статутного капіталу	Прилавок Шафа-полиця Металеви й сейф Цемент марки 400		600 500 500	3000

Таблиця 8.14г

Дата	№ запису		Короткий зміст	Кор. рахунок	Зміни стану		Сальдо (залишок)
	п/п	по журналу			Дебет	Кредит	
11.10	1	2	Надходження від Корчука І.І. внески до статутного капіталу	Корчук І.І.	600	-	600

Таблиця 8.15д

Дата	№ запису		Короткий зміст	Кор. рахунок	Зміни стану		Сальдо (залишок)
	п/п	по журналу			Дебет	Кредит	
11.10	1	2	Надходження від Корчук І.І. внески до статутного капіталу	Корчук І.І.	500	-	500

Таблиця 8.14е

Дата	№ запису		Короткий ЗМІСТ	Кор. рахунок	Зміни стану		Сальдо (залишок)
	п/п	по журналу			Дебет	Кредит	
11.10	1	2	Надходження від Корчук І.І. внески до статутного капіталу	Корчук І.І.	400	-	400

Таблиця 8.14е

Дата	№ запису		Короткий зміст	Кор. рахунок	Зміни стану		Сальдо (залишок)
	п/п	по журналу			Дебет	Кредит	
11.10	1	2	Надходження від Корчук І.І. внески до статутного капіталу	Корчук І.І.	500	-	500

Таблиця 8.14ж.

Дата	№ запису		Короткий зміст	Кор. рахунок	Зміни стану		Сальдо (залишок)
	п/п	по журналу			Дебет	Кредит	
11.10	1	4	Одержано кредит банку	Розрахунковий рахунок	-	3000	300

Аналогічно наведеному будуть виконані будь-які господарські факти.

Порівнюючи два журнали реєстрації за простою арифметичною та складною алгебраїчною системами запису, на перший погляд не має істотних різниць між ними. Усе повторюється. Але система алгебраїчна є більш “суворою”. За цією системою усі дебетові записи згруповані в один стовпчик, а всі кредитові - в інший. А це вже інший порядок.

На рахунках теж ніби немає істотних відмін, але це тільки на перший погляд.

Після запису даних останнього документа в системі рахунків проводиться узагальнення даних поточного обліку.

### 8.2.3.2.3. Узагальнення даних поточного обліку

Процедура узагальнення даних (тобто послідовність робіт по узагальненню) аналогічна вищеописаному у п. 8.2.1.2, тому тут не будемо повторювати усі деталі. Нагадаємо тільки, які потрібно виконати роботи: проводиться підсумок записів за дебетом та кредитом (тобто змінами які відбулися на рахунках), та складається оборотна відомість за рахунками - баланс періоду).

Форма оборотної відомості аналогічна вищенаведеній 8.15. Але характер відомості є зовсім іншим. Складемо та розглянемо оборотну відомість.

Таблиця 8.15

Оборотна відомість за рахунками - баланс періоду  
за жовтень 200\_р.

№	Назва рахунку	Залишки на		Обороти		Залишки на	
		Актив	Пасив	Дебет	Кредит	Актив	Пасив
1	Каса	-	-	1000	900	100	-
2	Корчук І.І. статутний капітал	-	-	-	3000	-	3000
3	Прилавок	-	-	600	-	600	-
4	Шафа-полиця	-	-	500	-	500	-
5	Металевий сейф	-	-	400	-	400	-
6	Цемент марки	-	-	500	-	500	-
7	Розрахунковий	-	-	3900	-	3900	-
8	Кредити банку (об'єднані)	-	-	-	3000	-	3000
	Разом	-	-	6900	6900	6000	6000

Як бачимо, за формою оборотна відомість мало відрізняється від тієї, що була складена за простою системою. Але це тільки на перший погляд.

За цією оборотною відомістю перевіряються не тільки залишки активних та пасивних рахунків на початок та на кінець часу, але й обороти дебета та кредита, бо вони мають бути



рівними. Окрім того вони, обороти дебета та кредита, мають рівнятися також підсумку журналу реєстрації господарських фактів. Цим рівнянням підтверджується повнота відображення усіх господарських фактів (операцій) у системі рахунків тобто за цією оборотною відомістю контролюється повнота обліку господарського процесу.

#### 8.2.3.2.4. Двобічна форма побудови рахунків

##### 8.2.3.2.4.1. Побудова рахунків бухгалтерського обліку при використанні термінів “дебет” та “кредит”

Для кращого розуміння побудови бухгалтерського обліку при використанні термінів “дебет” та “кредит” представимо рахунки бухгалтерського обліку за двобічною формою, аналогічно балансу ліва та права сторона.

У найпростішій формі двобічний рахунок наведено в таблиці 16. Лівий бік такого рахунку прийнято називати дебет, правий — кредит.

Таблиця 16

Рахунок \_\_\_\_\_

Лівий бік (Дебет)				Правий бік (Кредит)			
Дата	№	Зміст операції	Сума.	Дата	№	Зміст операції	Сума.

З методичних міркувань та навчальних цілей двобічну форму рахунку в спрощеному вигляді схематично прийнято зображати за такою формою (табл. 17)

Таблиця 17

Рахунок \_\_\_\_\_

Дебет	Кредит

На практиці використовують також однобічну (табл. 18) та багатографову, багатоколонкову форми (табл. 19) рахунків.

Таблиця 18

Рахунок \_\_\_\_\_

Дата	№	Зміст операції	Сальдо	Дебет	Кредит

Рахунок \_\_\_\_\_

Зміст	Взаємозв'язок з іншими					Зміст	Взаємозв'язок з іншими				

При балансовій інтерпретації вид (див. схему 8.5).

Схема 8.5

## Баланс

Актив		Пасив	
Рахунок "Активний"		Рахунок "Пасивний"	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
"+"	"-"	"."	"+"

Як видно із схеми, в усіх рахунках незалежно від їх характеру (активні чи пасивні) з лівого боку до них записують обороти дебету, а з правого - обороти кредиту. Активні рахунки знаходяться з лівого боку балансової рівності і в них первісно було визначено збільшення і прийнято визначати терміном "дебет", це залишилось до нині, і, навпаки, оскільки в активних рахунках терміном "кредит" первісно визначилося зменшення, то воно також залишилось досі.

Історично склалося так, що залишки на схемах в активних рахунках записували на боці дебету, а в пасивних - на боці кредиту. Тому активні й пасивні рахунки мають таку структурну побудову (схеми 8.6, 8.7).

Схема 8.6

Рахунок "Активний"	
Дебет	Кредит
Початковий залишок засобів	Зменшення (-)
Збільшення (+)	
Кінцевий залишок засобів	

Схема 8.7

Рахунок "Пасивний"	
Дебет	Кредит
Зменшення (-)	Початковий залишок вкладень(власності)
	Збільшення (+)
	Кінцевий залишок вкладень (власності)

Як видно із схем, активний і пасивний рахунки мають різну, протилежну побудову. Ця побудова зумовлена змістом облікованих на них господарських фактів-явищ або процесів - і

побудовою баланса, оскільки за законами математики подвійність господарських фактів, відбита у балансі, підпорядкована закону рівності.

#### 8.2.3.2.4.2. Особливості облікового процесу при двобічній побудові рахунків

Журнал реєстрації господарських фактів аналогічний тому, що був складений при однобічній системі рахунків, тому його складати не будемо, а використаємо уже готовий (див. п. 8.2.2).

Для скорочення технічних записів також упустимо такий показник, яким є зміст операції та кореспондуючий рахунок, все це зробимо тільки з метою скорочення техніки роботи.

У системі рахунків обліковий процес матиме такий вигляд:

##### Рахунок "Каса"

Дебет			Кредит		
№ запису		Сума	№ запису		Сума
п/п	по журналу		п/п	по журналу	
1	1	1000	1	3	900
Разом		1000	Разом		900
Залишок на кінець		100			

##### Рахунок "Засновник" Корчук І.І.

Дебет			Кредит		
№ запису		Сума	№ запису		Сума
п/п	по журналу		п/п	по журналу	
1	1		1	12 2 2 2	900 600
			22		500 400
			22		500
Разом		-	Разом		3000
Залишок на кінець			Залишок на кінець		3000

##### Рахунок "Розрахунковий рахунок у банку"

Дебет			Кредит		
№ запису		Сума	№ запису		Сума
П/П	по журналу		п/п	по журналу	
1	34	900			
Разом		3900	Разом		-
Залишок на кінець		3900			

Рахунок "Прилавок"

Дебет

Кредит

№ запису		Сума	№ запису		Сума
п/п	по журналу		п/п	по журналу	
1	2	600			
Разом		600	Разом		-
Залишок на кінець		600			

Рахунок "Шафа полиця"

Дебет

Кредит

№ запису		Сума	№ запису		Сума
п/п	по журналу		п/п	по журналу	
1	2	600			
Разом		600	Разом		-
Залишок на кінець		600			

Рахунок "Металевий сейф"

Дебет

Кредит

№ запису		Сума	№ запису		Сума
п/п	по журналу		п/п	по журналу	
1	2	400			
Разом		400	Разом		-
Залишок на кінець		400			

Рахунок "Цемент марки 400"

Дебет

Кредит

№ запису		Сума	№ запису		Сума
п/п	по журналу		п/п	по журналу	
1	2	500			
Разом		500	Разом		-
Залишок на кінець		500			

Рахунок "Кредити банку"

Дебет

Кредит

№ запису		Сума	№ запису		Сума
п/п	по журналу		п/п	по журналу	
			1	4	3000
Разом		-	Разом		3000
			Залишок на кінець		3000

Аналогічно наведеному будуть виконані будь-які й інші господарські операції в системі рахунків.

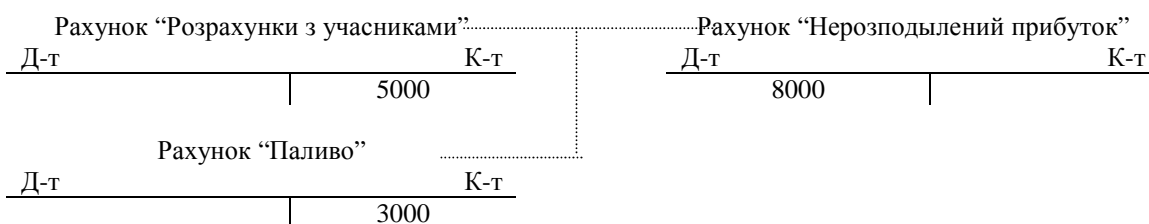
Після запису останнього документа проводиться підсумок оборотів (записів за дебетом та кредитом кожного рахунку) та визначається кінцевий стан господарського факту сальдо на кінець господарського періоду (дня, місяця, кварталу, року).



Другий випадок, коли кілька рахунків кредитується, а на загальну суму записів у кредиті дебетується один рахунок.

**я** **Наприклад**, відповідно до статуту, із суми нерозподіленого прибутку за станом на 1 квітня підприємство нарахувало дивіденди власникам у сумі 50000 грн. і утворило резервний капітал - 30000 грн. Ця господарська операція взаємопов'язує три рахунки: один за дебетом "Нерозподілений прибуток" на суму 80000 грн. і два рахунки за кредитом - "Розрахунки з учасниками" на суму 50000 грн. і "Резервний капітал" на суму 30000 грн. (схема 8.10).

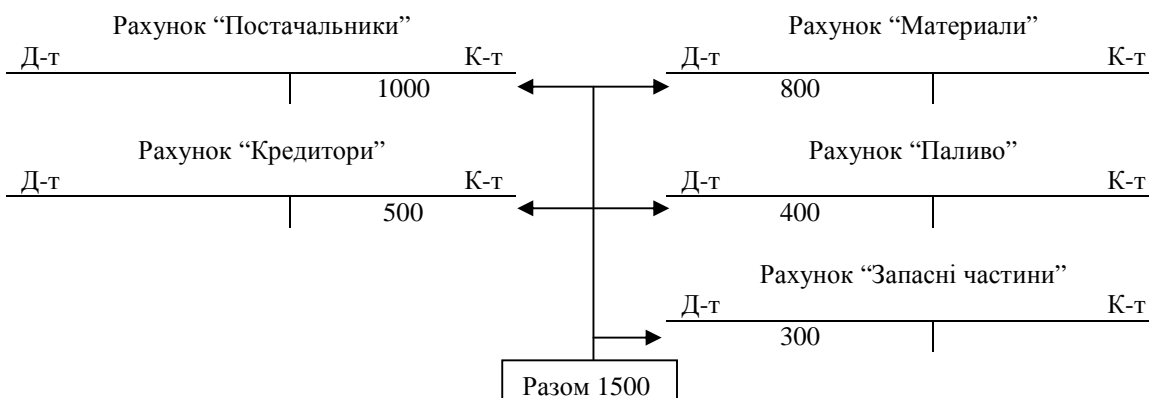
Схема 8.10

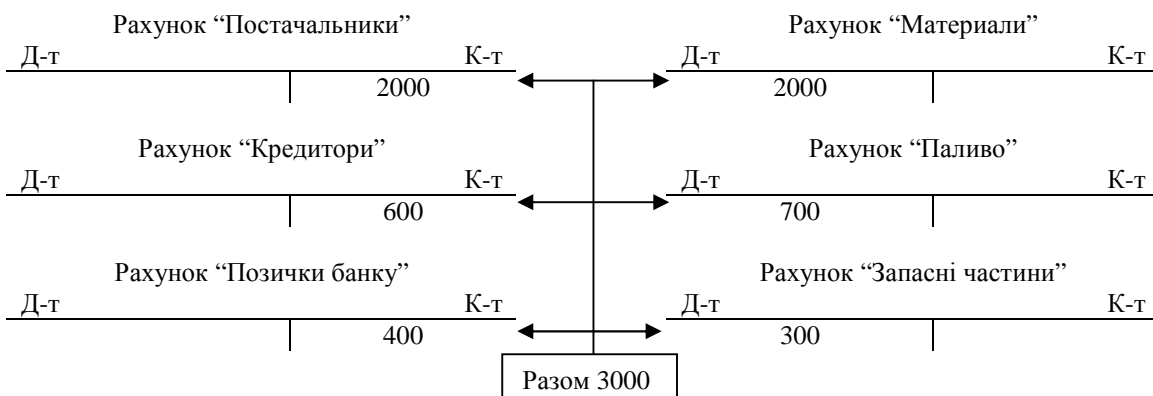


Збірні бухгалтерські проведення - це такі, коли водночас дебетується й кредитується не менше як два рахунки за дебетом і кредитом. На схемі 8.11 наведено приклад такого бухгалтерського проведення.

Багаторядними називаються такі бухгалтерські проведення, коли водночас дебетується і кредитується кілька рахунків, пов'язаних між собою складною господарською ситуацією. На схемі 8.12 наведено приклад такого бухгалтерського проведення.

Схема 8.11

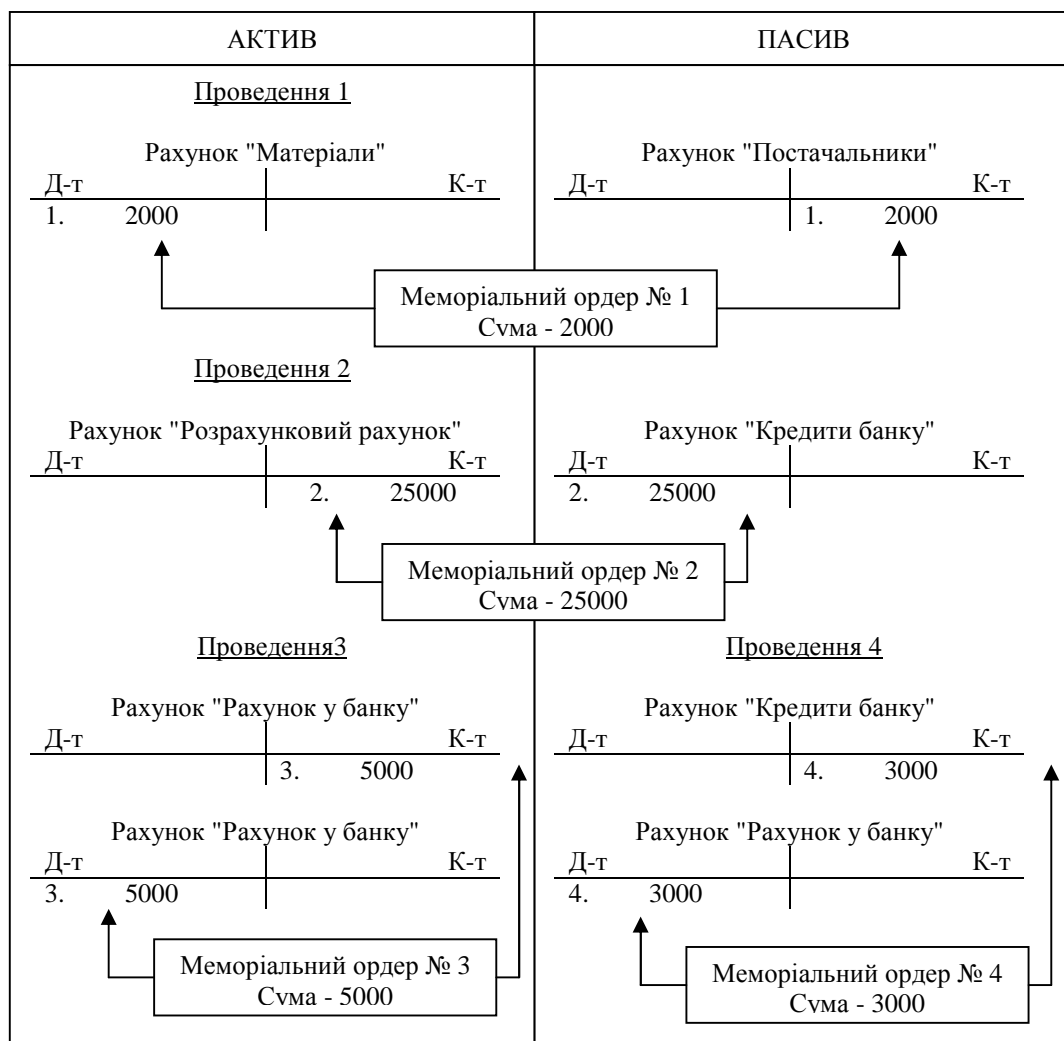




Як видно збірні й багаторядні бухгалтерські проведення не чітко виражають взаємозв'язок рахунків. Ця кореспонденція рахунків не визначає змісту господарської операції, тому такі бухгалтерські проведення використовувати недоцільно.

Балансову інтерпретацію бухгалтерських проведеннь чотирьох типів представлено на схемі 8.13.

Схема 8.12



## 8.4. АНАЛІТИЧНИЙ ТА СИНТЕТИЧНИЙ ОБЛІК

### 8.4.1. Загальні відомості

За допомогою рахунків у бухгалтерському обліку одержують відомості про господарські факти - явища та процеси - за ознаками активу та пасиву. Як було раніше визначено, рахунки можуть бути аналітичними та синтетичними. У попередньому розділі ми розглянули побудову бухгалтерського обліку за ознаками аналітичного обліку.

Відзначимо, що аналітичними називаються такі рахунки, на яких обліковують окремі назви, чи типи (а іноді і сорти та розміри) окремих матеріальних цінностей, боргові вимоги та зобов'язання, розрахунки з окремими підприємствами, фірмами, установами, працюючими тощо. Аналітичні рахунки забезпечують детальну характеристику об'єктів бухгалтерського обліку.

Разом з тим, для управління підприємством, його окремими структурними підрозділами, окремими процесами, іноді досить мати узагальнені відомості. Це можливо за допомогою синтетичних рахунків.

Нагадаємо, що синтетичними рахунками називають такі рахунки, які узагальнюють групу однорідних видів господарських фактів чи процесів, за окремими ознаками.

Відображення господарських фактів-явищ або процесів - у деталізованих показниках - на аналітичних рахунках — називають аналітичним обліком, а відображення їх в узагальненому (синтезованому - від грецького *synthesis* - об'єднувати) - синтетичним обліком,

Крім синтетичних і аналітичних рахунків на практиці застосовуються ще субрахунки.

Субрахунки - це проміжна облікова одиниця між синтетичними і аналітичними рахунками. За допомогою субрахунків здійснюється допоміжне групування даних аналітичного обліку з метою одержання узагальнених даних про окремі об'єкти всередині даного синтетичного рахунку. Застосування субрахунків має особливо велике значення для тих синтетичних рахунків, на яких обліковуються об'єкти з широкою і різноманітною номенклатурою. Субрахунки дозволяють одержати потрібні відомості про окремі групи об'єктів, які входять до складу цієї номенклатури. Вони передбачаються в таких рахунках як "Матеріали", "Розрахунки з різними дебіторами, кредиторами" ін. Наприклад, об'єкти, які обліковуються на рахунку "Матеріали", об'єднуються в такі субрахунки; "Основні матеріали", "Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби", "Допоміжні матеріали" і т.д. Такий підрозділ дає можливість зібрати в однорідні групи багаточисельні різні за своїм призначенням виробничі запаси, що потрібно для контролю за ними.

Схематично взаємозв'язок між синтетичними рахунками, субрахунками, на які він підрозділяється, і аналітичними рахунками, які об'єднуються кожним субрахунком, може бути подана таким чином (рис. 8.4).



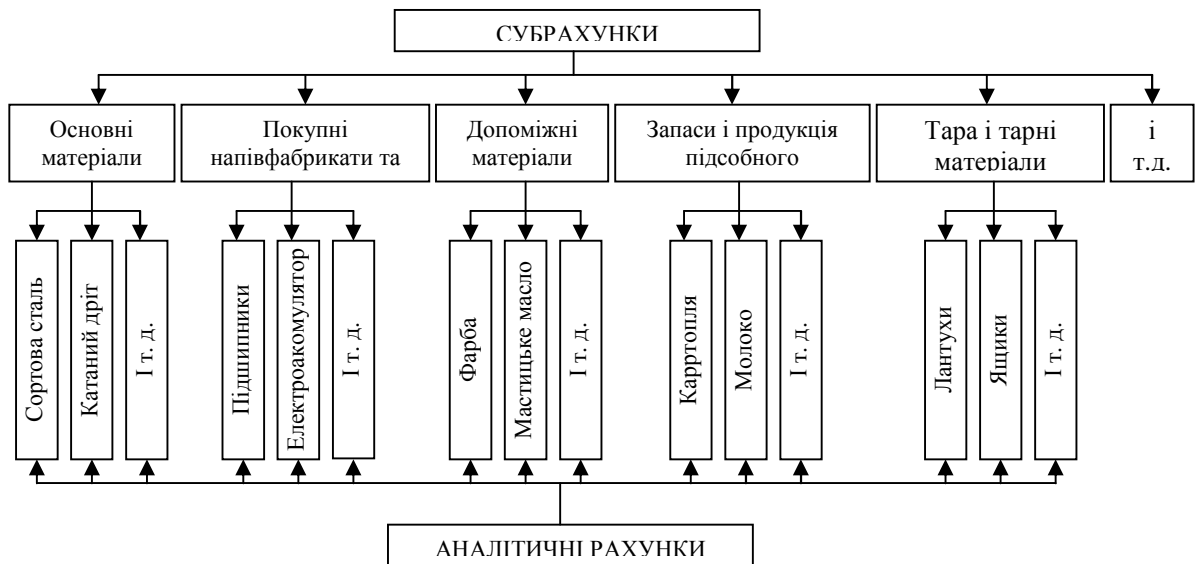


Рис. 8.4. Схема взаємозв'язку синтетичного рахунку, субрахунків і аналітичних рахунків

#### 8.4.2. Взаємозв'язок аналітичного та синтетичного обліку

Розглянемо особливості синтетичних і аналітичних рахунків на прикладі обліку матеріалів.

Для спрощення прикладу припустимо, що підприємство має лише два види матеріалів - А і Б. Припустимо, що дані про наявність і рух цих матеріалів відіб'ється на аналітичних рахунках таким чином:

##### Матеріали "А"

Д-т (надходження)				К-т (вибуття)			
№ операції	Кількість, кг	Ціна, грн.	Сума, грн.	№ операції	Кількість, кг	Ціна, грн.	Сума, грн.
Сальдо	1000	5	5000	2	500	5	2500
1	700	5	3500	3	800	5	4000
Оборот	700	5	3500	Оборот	1300	5	6500
Сальдо	400	5	2000				

##### Матеріали "Б"

Д-т (надходження)				К-т (вибуття)			
№ операції	Кількість, кг	Ціна, грн.	Сума, грн.	№ операції	Кількість, кг	Ціна, грн.	Сума, грн.
Сальдо	300	10	3000	2	200	10	2000
1	600	10	6000	3	150	10	1500
Оборот	600	10	6000	Оборот	350	10	3500
Сальдо	550	10	5500				

Відображені в системі аналітичного обліку дані на синтетичному рахунку “Матеріали” будуть мати такий вигляд:

Рахунок "Матеріали"			
	Д-т		К-т
Сальдо 8000		2)	4500
1) 9500		3)	5500
Оборот 9500		Оборот	10000
Сальдо 7500			

У цьому рахунку є тільки узагальнені показники про наявність, надходження і витрачання матеріалів у цілому. Він не дає відомостей про те, які види матеріалів наявні на підприємстві і як змінився кожний вид окремо. У ньому немає також натуральних показників. Такий рахунок називається синтетичним.

Як видно із схем рахунків на аналітичних рахунках, розкриваючи синтетичний рахунок “Матеріали”, залишки та операції по матеріалам записані детально. Загальні суми залишків синтетичного рахунку і всіх трьох операцій записані окремими сумами по конкретним видам матеріалів на аналітичних рахунках. При цьому на аналітичних рахунках стан і рух матеріалів відображено в грошовому і в натуральному виразі.

Загальні підсумки записів по аналітичним рахункам повинні співпадати з записами на синтетичному рахунку.

Порівняємо суми початкових і кінцевих залишків на аналітичних рахунках з відповідними сумами на синтетичному рахунку “Матеріали”: початкові залишки 8000 грн. (5000+3000), кінцеві залишки 7500 грн. (2000+5500), суми окремих операцій (першої, другої та третьої), записані на синтетичному рахунку, дорівнюють відповідним в обох аналітичних рахунках; підсумки оборотів синтетичного рахунку також співпадають з підсумками відповідних оборотів по обом аналітичним рахункам: по дебету 9500 грн. (3500+6000), по кредиту 10000 грн. (6500+3500). Співпадання всіх цих сум обов'язкове, так як на аналітичних рахунках записувались залишки і операції, які відображені на синтетичному рахунку (тільки розгорнуто).

#### 8.4.3. Методика аналітичного та синтетичного обліку

Розглянемо операції підприємства за лютий.

**Перша операція.** Від заводу “Інко” одержані такі матеріали:

А	1500 т. по 10 грн. за 1 т.	15000 грн.
В	1000 шт. по 5 грн. за 1 шт.	5000 грн.
	Усього на суму	20000 грн.

Розрахунок за матеріали ще не проведений.

**Друга операція.** Витрачені на виробництво продукції матеріали;

А	2000т. по 10 грн. за 1 т.	20000 грн.
В	3000 кг. по 2 грн. за 1 кг.	6000 грн.
	Усього на суму	26000 грн.

**Третя операція.** Нарахована заробітна плата працівникам підприємства за роботу по виробництву продукції - 35000 грн.

**Четверта операція.** Надійшла на склад готова продукція, її собівартість 61000 грн.

**П'ята операція.** Реалізована частина готової продукції. Собівартість реалізованої продукції 25000 грн. На розрахунковий рахунок надійшла виручка від реалізації за ціною 26500 грн.

**Шоста операція.** Перераховано з розрахункового рахунку в погашення зобов'язань постачальникам:

Заводу "Інко"	15000 грн.
Об'єднанню №б	9000 грн.

Для відображення в обліку наведених операцій перш за все складемо бухгалтерські записи (проведення).

Записи за лютий 200\_р.

1	Д-трах. К-т рах.	"Матеріали" "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"	20000
2	Д-т рах. К-т рах.	"Основне виробництво" "Матеріали"	26000
3	Д-т рах. К-т рах.	"Основне виробництво" "Розрахунки по оплаті праці"	35000
4	Д-т рах. К-т рах.	"Готова продукція" "Основне виробництво"	61000
5	Д-т рах. К-т рах. К-т рах.	"Поточний рахунок" "Готова продукція" "Прибутки (збитки)"	26500 25000 1500
6	Д-т рах. К-т рах.	"Розрахунки з постачальниками і підрядниками" "Поточний рахунок"	24000
	І	Усього	19250

### Синтетичні рахунки

Рахунок "Основні засоби"		Рахунок "Статутний фонд"	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
Початковий залишок 200000			Початковий залишок 230000
Оборот	Оборот	Оборот	Оборот
Кінцевий залишок 200000			Кінцевий залишок 200000
Рахунок "Матеріали"		Рахунок "Прибутки і збитки"	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
Початковий залишок 40000			Початковий залишок 6000



**Аналітичні рахунки матеріалів**  
Матеріали "А"

Д-т				К-т			
№ і зміст операції	Кількість, кг.	Ціна, грн.	Сума, грн.	№ і зміст операції	Кількість, кг.	Ціна, грн.	Сума, грн.
Початковий залишок	3000	10	30000	2) Видано	2000	10	20000
1)	1500	10	15000				
Оборот	1500	10	15000	Оборот	2000	10	20000
Кінцевий залишок	2500	10	25000				

**Матеріали "Б"**

Д-т				К-т			
№ і зміст операції	Кількість, кг.	Ціна, грн.	Сума, грн.	№ операції	Кількість, кг.	Ціна, грн.	Сума, грн.
Початковий залишок	5000	2	10000	2) Видано	3000	2	6000
Оборот				Оборот	3000	2	6000
Кінцевий залишок	2000	2	4000				

**Матеріали "В"**

Д-т				К-т			
№ і зміст операції	Кількість, кг.	Ціна, грн.	Сума, грн.	№ і зміст операції	Кількість, кг.	Ціна, грн.	Сума, грн.
1) Надійшло	1000	5	5000				
Оборот	1000	5	5000	Оборот			
Кінцевий залишок	1000	5	5000				

**Аналітичні рахунки розрахунків з постачальниками і підрядчиками**

**Завод "Інко"**  
Д-т К-т

	Початковий залишок 5000
б) Сплачено 15000	1) За матеріали 20000
Оборот 15000	Оборот 20000
	Кінцевий залишок 10000

**Об'єднання №6**  
Д-т К-т

	Початковий залишок 9000
б) Сплачено 9000	
Оборот 9000	Оборот
	Кінцевий залишок

З'ясуємо, як складено ці записи. Зміст першого і шостого запису не потребує особливих пояснень. По першій операції рахунок "Матеріали" дебетується у зв'язку з тим, що матеріалів на складі стало більше, а рахунок "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" кредитується, так як у підприємства збільшились зобов'язання перед постачальником. По шостій операції запис робиться на дебеті рахунку "Розрахунки з постачальниками і підрядниками", тому що підприємство погашає своє зобов'язання постачальникам і на рахунок "Поточний рахунок", так як тут сума грошових коштів зменшується.

По другій і третій операціям записи робляться на дебеті рахунку "Основне виробництво". Тут відображаються затрати на виготовлення продукції. Друга і третя операції

призводять до збільшення виробничих затрат, внаслідок чого їх суми записуються на дебет рахунку “Основне виробництво”, так як цей рахунок активний. По другій операції кредитується рахунок “Матеріали”, тому що кількість матеріалів на складі підприємства зменшується. По третій операції запис робиться на кредиті рахунку “Розрахунки по оплаті праці” (рахунок пасивний), оскільки зростають зобов'язання підприємства перед робітниками до виплати їм заробітної плати.

По четвертій операції дебетується активний рахунок “Готова продукція”, тому що на складі підприємства стає більше готових виробів, і кредитується рахунок “Основне виробництво”, так як випуск готової продукції призводить до зменшення коштів (затрат), які залишаються в незавершеному виробництві.

П'ята операція - найбільш складна. Тут відбувається реалізація готової продукції. Вибуття її відображається по кредиту рахунку “Готова продукція”, так як це — активний рахунок. При цьому, оскільки на дебет даного рахунку готова продукція записується за собівартістю (див. операцію 4), поскільки з кредита її треба списати також за собівартістю, яка складає 25000 грн. Проте на розрахунковий рахунок надходить 26500 грн., які складаються із суми, яка компенсує затрати підприємства на виготовлення реалізованої продукції (її собівартість), — 25000 грн. і з прибутку — 1500 грн., одержаного внаслідок того, що продажна вартість реалізованої продукції виявилась більше її собівартості. Значить, крім рахунку “Готова продукція”, у даному випадку кредитується рахунок “Прибутки (збитки)”. Запис на кредит цього рахунку робиться тому, що сума 1500 грн. являє собою збільшення прибутку, одержаного підприємством, а прибуток є приростом капіталу. По п'ятій операції дебетується рахунок “Розрахунковий рахунок” на суму 26500 грн., так як збільшуються грошові кошти підприємства (рахунок активний).

Тепер запишемо на рахунках початкові залишки і операції, підрахуємо підсумки оборотів і визначимо нові (кінцеві) залишки.

Записавши операції по рахункам синтетичного і аналітичного обліку, слід перевірити, чи співпадають підсумки кожного синтетичного рахунку з сумами підсумків аналітичних рахунків. Така перевірка здійснюється шляхом зіставлення відповідних оборотів і залишків. Вона необхідна для забезпечення правильності обліку і повинна обов'язково проводитися в кінці кожного місяця. Перевіряємо записи по рахункам “Матеріали” і “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”, які мають аналітичні рахунки.

По синтетичному рахунку “Матеріали” початковий залишок дорівнює сумі початкових залишків і його аналітичних рахунків ( $40000 = 30000 + 10000$ ). Отже, рівні обороти по дебету і кредиту ( $20000 = 15000 + 5000$ ;  $26000 = 20000 + 6000$ ) і кінцеві залишки ( $34000 = 25000 + 4000 + 5000$ ).

По синтетичному рахунку “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” дані також співпадають з підсумковими сумами аналітичних рахунків. Початковий залишок по цьому рахунку - 14000 грн. (5000 + 9000); оборот по кредиту - 20000 грн., по дебету-24000 грн. (15000 + 9000); кінцевий залишок - 10000 грн. відповідає кінцевому залишку по аналітичному рахунку заводу “Інко”, розрахунки з яким ще не закінчені.

Отже, записи на рахунках синтетичного і аналітичного обліку зроблені правильно.

#### 8.4.4. Взаємозв'язок даних аналітичного та синтетичного обліку

Для перевірки даних аналітичного обліку по окремому синтетичному рахунку складають оборотну відомість.

Оборотні відомості за аналітичними рахунками зовнішньо бувають різні, це зумовлено застосуванням різних вимірників.

Оборотні відомості бувають двох форм: оборотна відомість по рахункам, які не мають кількісних показників і оборотна відомість по товарно-матеріальним рахункам.

Оборотні відомості по товарно-матеріальним рахункам узагальнюють за певний період дані аналітичних рахунків обліку товарно-матеріальних цінностей. Вони складаються в розрізі субрахунків і синтетичних рахунків. Підсумки звіряються з оборотами і залишками відповідного синтетичного рахунку і визначаються підсумки по субрахункам. У нашому прикладі див. табл. 8.20.

Таблиця 8.20

Оборотна відомість по рахункам аналітичного обліку матеріалів за лютий 200\_р.

Найменування сировини і матеріалу	Одиниця вимір	Ціна	Залишок на 01-02.		Оборот за лютий				Залишок на 01.03	
					Дебет		Кредит			
			Кіль	Кількі	Кіль	Сума	Кіль	Сума	Кіль	Сума
А	т	10	3000	30000	1500	15000	2000	20000	2500	25000
Б	кг	2	5000	10000			3000	6000	2000	4000
В	шт.	5			1000	5000			1000	5000
Підсумок				40000		20000		26000		34000

Оборотна відомість по рахункам, які не мають кількісних показників служить для узагальнення даних аналітичного обліку розрахунків з дебіторами, кредиторами тощо. За її допомогою визначається сальдо по рахунках розрахунків з різними дебіторами і кредиторами. У нашому прикладі див. табл. 8.21.

Оборотна відомість по рахункам аналітичного обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками  
за лютий 200\_р.

Найменування постачальників	Залишок на 01.02.	Оборот за лютий		Залишок на 01.03.
	Кредит	Дебет	Кредит	Кредит
Завод "Інко"	5000	15000	20000	10000
Об'єднання №6	9000	9000		
Підсумок	14000	24000	20000	10000

#### 8.4.5. Призначення оборотних відомостей по рахункам аналітичного обліку при наявності синтетичних рахунків

Оборотні відомості по аналітичним рахункам призначені:

1. Для перевірки правильності і повноти ведення обліку, підсумки аналітичних оборотних відомостей звіряються з даними відповідного синтетичного рахунку в оборотній відомості. Залишки і операції записуються на синтетичних і аналітичних рахунках в однакових сумах, тому їх підсумки повинні співпадати.

Підсумки приведених аналітичних оборотних відомостей повністю відповідають сумах, указаним в оборотній відомості на синтетичних рахунках "Матеріали" і "Розрахунки з постачальниками і підрядниками". Отже, записи на рахунках аналітичного обліку в нашому прикладі зроблені правильно.

2. За допомогою оборотних відомостей аналітичного обліку можна одержати ряд важливих показників про окремі види активів та пасивів господарства.

3. Оборотні відомості на рахунках аналітичного обліку являють собою зведення оборотів і сальдо по всіх рахунках аналітичного обліку, об'єднаним одним синтетичним рахунком, і призначені для перевірки правильності облікових записів на цих рахунках, а також для спостереження за станом і рухом окремих видів активів господарства і їх пасивів.

4. Оборотні відомості на аналітичних рахунках служать для узагальнення за місяць або інший звітний період даних аналітичного обліку і перевірки їх з даними синтетичного рахунку.

### 8.5. УЗАГАЛЬНЕННЯ ДАНИХ ПОТОЧНОГО ОБЛІКУ

#### 8.5.1. Загальні питання

Узагальнення даних поточного обліку здійснюється в три етапи:

**Перший** - здійснюється взаємоперевірка даних поточного обліку за повнотою відображення господарських операцій.



**Другий** - здійснюється взаємна перевірка даних у журналі "Реєстр аналітичних та синтетичних рахунків" методом взаємної перевірки сальдо рахунків на початок і кінець, та оборотів рахунків за дебетом і кредитом в оборотній відомості.

**Третій** - проводиться узагальнення даних рахунків у сальдовому балансі.

Для виконання цих робіт використаємо умовні дані, які наведені нижче в табл. 8.22 та схемі 8.22.

У журналі реєстрації господарських операцій протягом звітного періоду відбулися такі операції:

1. Відпущено із складів підприємства і витрачено на виробництво продукції сировини і матеріалів вартістю 15000 грн.
  2. Занесено на поточний рахунок підприємства короткострокову позичку, надану Держбанком 54000 грн.
  3. Перераховано з поточного рахунку підприємства для погашення заборгованості:
    - а) Держбанку (по раніше одержаних позичках) 45000 грн.;
    - б) кредиторам 25000 грн.
  4. Одержано на поточний рахунок в Держбанку від дебіторів 15000 грн.
  5. Оприбутковано на склади підприємства матеріали, придбані у постачальників, на суму 80000 грн., за які перераховано:
    - а) з поточного рахунку 40000 грн.;
    - б) за рахунок позичок Держбанку 30000 грн.;
    - в) решту суми 10000 грн. ще не оплачено.
  6. Продано іншому господарству не потрібні підприємству матеріали вартістю 42000 грн.  
За ці матеріали поступило на розрахунковий рахунок 38000 грн., решту (4000 грн.) буде оплачено пізніше.
- Разом: 276000 грн.

Таблиця 8.22.

Баланс

на 1 \_\_\_\_\_ 200\_р.

Актив			Пасив		
№	Стаття	Сума	№	Стаття	Сума
1.	Основні засоби	660000	1.	Статутний капітал	800000
2.	Матеріали	270000	2.	Позичка банку	630000
3.	Незавершене виробництво	50000	3.	Кредитори	210000
4.	Дебітори	20000			
5.	Розрахунковий рахунок	640000			
Баланс		1640000	Баланс		1640000

## Рахунок "Розрахунковий рахунок"

Д-т	К-т
Залишок на 1.1. 640000	
2. 54000 4. 15000 6. 38000	3. 70000 5. 40000
Оборот 107000	Оборот 110000
Залишок на 1. 637000	

## Рахунок "Дебітори"

Д-т	К-т
Залишок на 1. 20000	
6. 4000	4. 15000
Оборот 4000	Оборот 15000
Залишок на 1. 9000	

## Рахунок "Кредітори"

Д-т	К-т
	Залишок на 1.
3. 25000	5. 10000
Оборот 25000	Оборот 10000
	Залишок на 1 - 195000

## Рахунок "Виробництво"

Д-т	К-т
Залишок на 1. 50000	
15000	
Оборот 15000	Оборот
Залишок на 1. 65000	

## Рахунок "Позичка банку" Д-т

Д-т	К-т
	Залишок на 1. 630000
45000	2. 54000 5. 30000
Оборот 45000	Оборот 84000
	Залишок на 1. 669000

## Рахунок "Матеріали"

Д-т	К-т
Залишок на 1. 270000	
5. 80000	1, 15000 1.б'. 42000
	Оборот 57000
Залишок на 1. 293000	

## Рахунок "Статутний капітал"

Д-т	К-т
	Залишок на 1. 800000
Оборот	Оборот
	Залишок на 1. 800000

## Рахунок "Основні засоби"

Д-т	К-т
Залишок на 1.1. 660000	
Оборот	Оборот
Залишок на 1 -660000	

**8.5.2. Взаємоперевірка даних поточного бухгалтерського обліку**

Наприкінці кожного звітної періоду для узагальнення даних поточного обліку, слід здійснювати взаємну перевірку записів в облікових реєстрах і переконатися в повноті і правильності відображених господарських операцій у реєстрах хронологічного (реєстраційним журнал) і системного обліку (на рахунках). Порядок перевірки такий. Насамперед підбивають підсумок зареєстрованих у хронологічному порядку господарських операцій у реєстраційному журналі (у нашому прикладі - 276000 грн., схема 8.22) і порівнюють з підсумками оборотів за дебетом і кредитом рахунків. Щоб одержати ці підсумки, а також для узагальнення показників про наявність і рух засобів господарства та

джерел їх формування, за даними рахунків складають баланс періоду - оборотну відомість за такою формою, див. табл. 8.23.

Таблиця 8.23

Баланс періоду - оборотна відомість за рахунками обліку

за \_\_\_\_\_ 200\_р.

№	Синтетичні рахунки	Залишки на		Обороти за звіт		Залишки на	
		Актив	Пасив	Дебет	Кредит	Актив	Пасив
1	Основні засоби	660000	-	-	-	660000	-
2	Матеріали	270000	-	80000	57000	293000	-
3	Виробництво	50000	-	15000	-	65000	-
4	Розрахунковий	640000	-	107000	110000	637000	-
5	Статутний	-	80000	-	-	-	800000
6	Позички банку	-	630000	45000	84000	-	669000
7	Кредитори	-	21000	25000	10000	-	195000
8	Дебітори	20000	-	4000	15000	9000	-
Баланс		1640000	1640000	276000	276000	1664000	1664000

Сума оборотів за дебетом усіх рахунків має дорівнювати сумі оборотів за кредитом цих рахунків відповідно до методу подвійності. Незбіг суми кожного обороту по дебету і кредиту рахунків свідчить про порушення методу подвійності при відображенні господарських операцій на рахунках або ж про допущені помилки при складанні оборотної відомості. Помилку треба знайти і негайно виправити. Крім того, сума оборотів за дебетом і кредитом рахунків має дорівнювати підсумку оборотів реєстраційного журналу. Ця рівність ґрунтується на тому, що сума кожної зареєстрованої господарської операції в реєстраційному журналі відображається у дебеті і кредиті кореспондуючих рахунків.

Відсутність такої рівності свідчить про те, що певні господарські операції зовсім не записані або записані неправильно в реєстраційному журналі або на рахунках. Виявлені помилки виправляють, домагаючись рівності вказаних оборотів. У нашому прикладі підсумок оборотів в оборотній відомості за дебетом рахунків дорівнює підсумку оборотів за кредитом рахунків, а також підсумку реєстраційного журналу 276000 грн.

Наступним етапом є взаємозвірка оборотів дебету і кредиту аналітичних рахунків з оборотами синтетичних рахунків (див. п. 8.3.4).

### 8.5.3. Узагальнення даних рахунків у балансі - фінансовому звіті

Для одержання відомостей про стан, склад і структуру засобів господарства та джерел їх формування на кінець звітної періоду (а також ряду фінансових показників, потрібних для оперативного керівництва) дані залишків на рахунках на кінець звітної періоду узагальнюють у балансі - фінансовому звіті. Для цього активні рахунки, (що мають дебетові

залишки), записують в активі балансу, а пасивні рахунки, (що мають кредитові залишки) - у пасивні.

Баланс, складений за даними залишків на рахунках, матиме такий вигляд:

Таблиця 8.24.

Баланс на 1 \_\_\_\_\_ 200\_р.

Актив			Пасив		
Стаття	Сума, т. грн.		Стаття	Сума, т. грн.	
	Початок	Кінець		Початок	Кінець
Основні засоби	660,0	660,0	Статутний капітал	800,0	800,0
Матеріали	270,0	293,0	Позички банку	630,0	669,0
Виробництво	50,0	65,0	Кредитори	210,0	195,0
Розрахунковий	640,0	637,0			
Дебітори	20,0	90,0			
Баланс	1640,0	1664,0	Разом	1640,0	1664,0

Порівнюючи показники балансу на початок звітної періоду з показниками балансу на кінець періоду (табл. 8.24), можна зробити ряд важливих висновків про зміни, що сталися в балансі. Так, збільшилась сума засобів господарства на 24,0 грн. (1664,0 - 1640,0) за рахунок залучення нових джерел (у нашому прикладі - позичок банку; збільшилися виробничі запаси матеріалів на 23000 грн. (293000 - 270000), а також затрати в незавершене виробництво на 15000(65000 - 50000). Одночасно зменшилась заборгованість як дебіторська (на 11000 грн.), так і кредиторська (на 15000 грн.), тобто фінансовий стан господарства за звітний період значно покращився. За даними балансу можна дістати й інші важливі відомості. Докладно ці питання вивчаються в курсі “Аналіз господарської діяльності підприємств”.

Отже, з року в рік, з кварталу в квартал, з місяця в місяць облік господарських операцій починається і закінчується балансом. Баланс, складений на кінець звітної періоду, у наступному періоді буде розкладений на рахунки, за ними протягом облікового періоду обліковуватимуться господарські операції, а в кінці рахунки з їх залишками узагальнюються в балансі.

Показники (обороту і залишки) рахунків бухгалтерського обліку використовуються для складання звітності, контролю за станом майна та власності і результатами діяльності. Обробка даних рахунків (групування, середні величини тощо) дає можливість розробити відповідні показники для оперативного управління.

## 8.6. СПОСОБИ ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК

У процесі роботи можуть бути припущені помилки. На практиці найбільш поширеними способами їх виправлення є три:

- а) коректурний;
- б) доповнюючі проведення;
- в) червоне сторно.

Кожен із способів застосовується в певних умовах. Коректурний, спосіб застосовується при виправленні будь-яких помилок, коли помилкову суму ще не занесено в підсумок. Суть цього способу полягає у тому, що неправильну суму закреслюють однією рисою, щоб можна було прочитати, що закреслене, і надписують правильну суму. Виправлені суми застерігаються особою яка допустила та виправила помилку. Доповнюючі проведення. Цей спосіб виправлення помилок застосовую тоді, коли господарська операція записується на меншу суму, ніж її слід було записати. Припустимо, було записано 100 грн., а потрібно було 1000 грн. На різницю 900 грн. випикується довідка бухгалтера та складається додаткове проведення. Червоне сторно (від лат. переведення) застосовується, всіх випадках, коли неможливо виправлення за простими - коректурним та доповнюючим проведенням - виправленням.

Сторно буває часткове та повне. До часткового сторно вдаються з метою виправлення помилок у таких випадках, коли господарську операцію відображено в облікових реєстрах на суму більшу від тієї, яку слід було записати. Повне сторно застосовується при неправильних кореспонденціях рахунків.

Сторнувальні проведення є протилежними помилковим проведенням. На суму помилки потрібно зменшити суму помилкової операції. Тому сторнувальні проведення називають ще "відомими".

Зменшити суму запису можна двома способами: перший - складає звичайне проведення на суму помилки в кореспонденції, яка протилежна помилковому проведенню. Другий - відомим числом (менше нуля), яке пишеться з мінусом (знаком мінус). У бухгалтерському обліку від'ємні числа пишуться червоним чорнилом, тому цей спосіб одержав назву "червоне сторно".

При підрахунку відомі числа не враховують, з підсумку їх враховують.

## Розділ 9

### УПРАВЛІННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.

#### 9.1. ЗАГАЛЬНА ОРГАНІЗАЦІЙНА ПОБУДОВА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ

Процес суспільного виробництва - це процес створення та обміну відповідних благ. Найбільш складним із трьох видів підприємницької діяльності - виробничої, комерційної та банківської є виробнича. Безпосередньо суспільний продукт створюється в ланках сфери виробництва. Простими моментами процесу виробництва суспільного продукту є праця (доцільна діяльність людей), засоби праці і предмети праці. Людина за допомогою засобів праці діє на предмети праці і в результаті цього створює продукти, необхідні для задоволення своїх потреб і потреб інших членів суспільства, тобто на обмін (ринок).

Розгляд кругообороту цих елементів на прикладі виробничої діяльності дасть повне уявлення про бухгалтерський облік процесу діяльності,

Загальна побудова відображення кругообороту господарських фактів за економічною теорією в умовах ринку уточнює рис.9.1

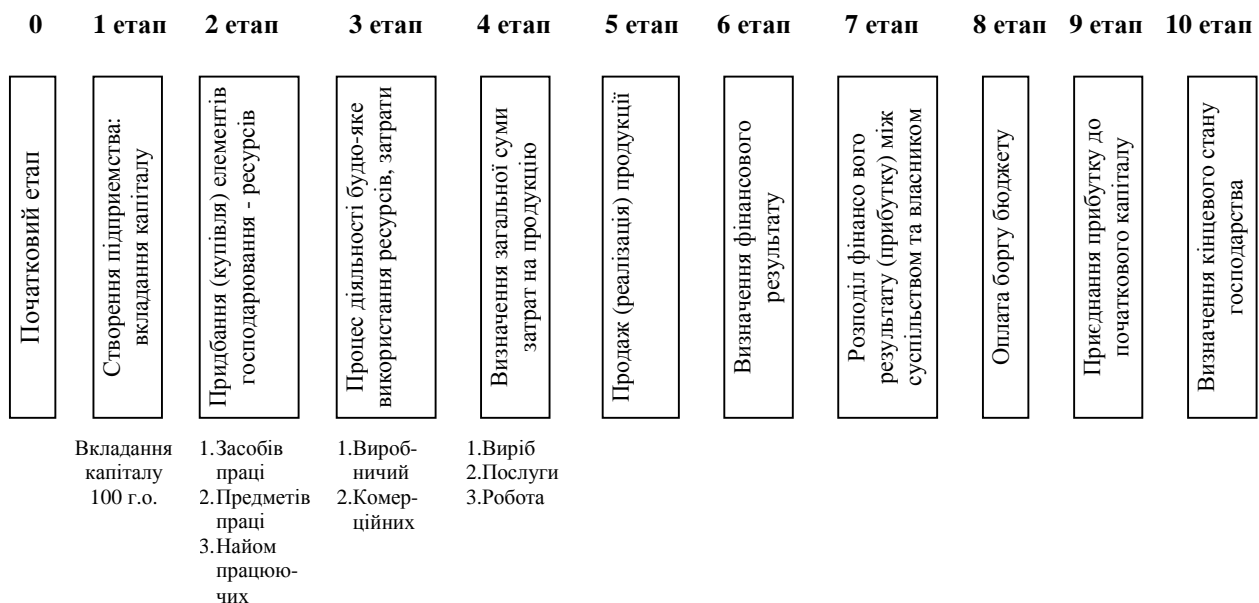


Рис. 9.1. Загальна поетапна побудова відображення кругообороту господарських фактів за економічною теорією в умовах ринку

## 9.2.ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ НА БУХГАЛТЕРСЬКИХ РАХУНКАХ

Як було визначено вище (р. 7 та 8) господарські факти - явища і процеси, - тобто будь-яка господарська операція відображається на рахунках взаємопов'язане і взаємообумовлено.

Взаємопов'язане відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках виявляється в тому, що запис господарської операції на одному рахунку викликає неодмінну необхідність запису цієї операції на іншому, кореспондуючому рахунку (якщо проведення просте) або інших рахунках (якщо проведення складне).

Взаємообумовлене відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках полягає в тому, що запис операції на дебеті одного рахунку обумовлює запис її на кредиті інших кореспондуючих рахунків або навпаки. Формою вираження взаємопов'язаного і взаємообумовленого відображення господарських операцій на рахунках є кореспонденція рахунків.

Взаємопов'язане і взаємообумовлене відображення господарських операцій проявляється через метод подвійного відображення господарських операцій на рахунках. Суть методу подвійності полягає у подвійному і двосторонньому відображенні господарських операцій на бухгалтерських рахунках.

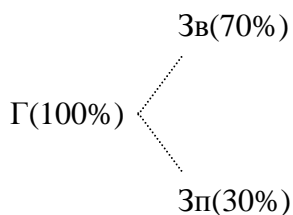
Метод подвійного відображення процесів суспільного виробництва зумовлюється об'єктивно існуючим подвійним характером господарських фактів — явищ та процесів. У процесі суспільного виробництва засоби обертаються як вартості, тому при переміщенні з одного місця в інше або при перетворенні з однієї форми в іншу величина цих засобів буде рівновеликою. Бо коли товари продаються за їх вартістю, то величина вартості залишається незмінною в руках як покупця, так і продавця; змінюється тільки форма її існування. Отже, у кожному акті кругообороту засобів, що виникає внаслідок здійснення господарських операцій, на ринку, вартість засобів, що надійшли і вибули, зобов'язань, що виникли або погашені тощо, будуть однакові.

Ці елементи суспільного виробництва з великою деталізацією викладені в роботах Л.Пачіолі, Ф.Кене, А.Сміта, Д.Рікардо, К.Маркса та інших.

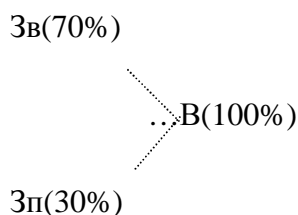
Найбільш повно показує об'єктивно існуючу подвійність кругообороту засобів наступна формула:

$$\begin{array}{l} \text{Зв}(70\%) \\ \text{Г}(100\%) \left\{ \begin{array}{l} \dots \text{В}(100\%) \dots \text{Г}(100\%) + \text{Дв}(30\%) = \text{Г}(100\%) + \text{Дв}(30\%) = 120 \\ \text{Зп}(30\%) \end{array} \right. \end{array}$$

З наведеної формули видно, що кругооборот вартості подвійний. Вартість у грошовій формі (Г-100%) у процесі виробництва частково втілюється в засобах виробництва (Зв-70%), а частково йде на виплату заробітної плати (Зп-30%):



Засоби виробництва і затрати праці в розмірі її оплати у процесі виробництва набувають форми затрат виробництва:



Після завершення процесу виробництва вартість засобів виробництва (Зв) і заробітна плата (Зп) втілюються в товарі (Т) - готовій продукції, призначеній для продажу. Товар реалізується за вартістю на рівні собівартості (100%), за тим додається вартість додаткова - прибуток Дв(30%), і набуває грошової форми:

$$Т(100\%) + Дв(30\%) = Г(100\%) + Дв(30\%)$$

Об'єктивно існуючий кругооборот засобів на рахунках бухгалтерського обліку можна відобразити за схемою, у якій кругооборот засобів на рахунках бухгалтерського обліку відображено за допомогою методу подвійності (рис. 9.2).

Отже, метод подвійного відображення в бухгалтерському обліку ґрунтується на об'єктивно існуючій подвійності кругообороту засобів як результат економічних процесів і правових відносин. У бухгалтерському обліку цей метод конкретизований і пристосований до відображення господарських процесів за системою бухгалтерських рахунків.

У процесі кругообороту, засоби переходять з однієї форми свого існування або місця знаходження в іншу. Кожний якісно однорідний засіб існує в певній формі (кошти, матеріали, готова продукція тощо) або в формі певного джерела формування власності і відображається на окремих бухгалтерських рахунках. Тому при обліку кругообороту майна (ресурсів) засоби та їх власники (джерела) відображають перший раз у тій формі, в якій вони існують, на тих рахунках, з яких починається їх рух, а другого разу - у формі, якої вони набули, і записують на рахунки, на які вони надійшли. Який з кореспондуючих рахунків треба дебетувати, а який кредитувати при відображенні на них кругообороту засобів, визнається економіко-правовою суттю - змістом операції.



0

АКТИВ		ПАСИВ	
Гроші		Власний капітал	
Д	К	Д	К
100			100
Разом 100		Разом 100	

Власний капітал	1 етап	2 етап	3 етап	4 етап	5,6 етап
Гроші	Гроші	Засоби праці	Затрати	Випуск продукції	Продаж (реалізація) продукції
100	100	20	20	100	100
15	120	20	20		
115		Предмети праці			
115	50	50	50		
		Робоча сила			
	30	30	30		
			100		
	5				
	220		Розрахунки з бюджетом	Результат діяльності	Різниця
	105		5	5	20
	115			15	

9 етап

8 етап

7 етап

10 етап	
Актив	Пасив
Гроші	Капітал
115	115
Разом 115	Разом 115

### **9.3.УПРАВЛІННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ**

На сучасному етапі розвитку суспільства, переході до ринкових відносин великого значення набуває система заходів, спрямованих на вдосконалення управління. Організація єдиної системи господарського обліку перебуває у віданні Кабінету міністрів України.

Державний комітет статистики встановлює єдину методологію розрахунку показників, удосконалює систему взаємопов'язаних показників синтетичного характеру, уніфікує форми звітності, здійснює заходи щодо централізації обліку та звітності в Україні, розробляє та затверджує єдині форми первинного обліку, здійснює загальне керівництво питаннями державного обліку.

Другим керівним органом обліку є Міністерство фінансів України. У його складі є Управління методології бухгалтерського обліку та звітності. Міністерство фінансів України здійснює методологічне керівництво бухгалтерським обліком і звітністю також керує розробкою типових планів рахунків бухгалтерського обліку. Ці два органи погоджують між собою усі методичні питання що стосуються бухгалтерського обліку.

Безпосередньо на підприємствах та в установах, організаціях бухгалтерського обліку за законом України несуть відповідальність за керівників цих підприємств. З окремих питань обліку, його податкових елементів методологічне керівництво здійснює податкова адміністрація України.

### **9.4 ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ**

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах - це система методів, способів та заходів, які забезпечують оптимальне функціонування його та подальший розвиток. Така організація полягає у цілеспрямованому впорядкуванню й удосконаленні механізму, структури і процесів бухгалтерського обліку. Упорядкування системи бухгалтерського обліку означає організацію його як системи та організацію як функціонування в часі та просторі системи.

При цьому обов'язковими є дотримання таких принципів, як: цілісності, всебічності, системоутворюючих відносин, динамічності, субординації та випереджуючих відносин.

Крім того, організація бухгалтерського обліку вимагає додержання й таких принципів як: адаптивність, паралелізм, ритмічність, безперервність, прямоточність та пропорціональність. Основні об'єкти організації обліку наведені на рис. 10.1.

Найбільш поширеними методами відображення організації бухгалтерського обліку сьогодні являється графічний та проектний. Разом з тим потрібно визначити й такі методи як: моделювання, аналітичний, спостереження, сітєвий, експертний, нормативно-правовий.

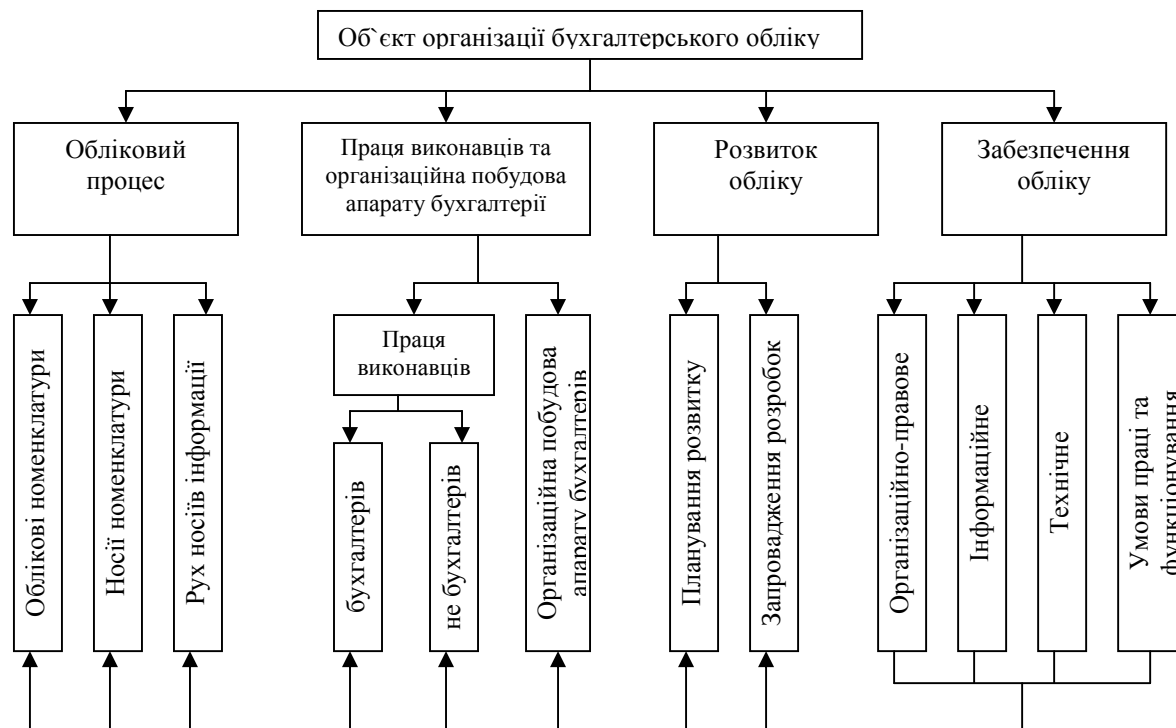


Рис. 9.1 Класифікація об'єктів бухгалтерського обліку

## 9.5 ФОРМИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Форма організації бухгалтерського обліку - це певна система взаємопов'язаних облікових реєстрів (хронологічних та систематичних) встановленої форми і змісту для здійснення обліку наявності та руху засобів, зміни правових відносин та процесів господарської діяльності, а також способів і технічних засобів запису операцій у реєстрах.

Ознаками форм бухгалтерського обліку є:

- наявність певної системи реєстрів хронологічного та системного (аналітичного та синтетичного) обліку;
- форма і зміст облікових реєстрів: (окремі листки, книги, машинограми) з відповідними реквізитами, їх розміщення;
- взаємозв'язок окремих реєстрів;
- способи та технічні засоби запису господарських операцій у відповідні реєстри (ручним, за допомогою технічних засобів тощо).

З часу виникнення бухгалтерського обліку існувало багато форм бухгалтерського обліку. Розвиток їх зумовлений розвитком суспільства: матеріального виробництва, продуктивних сил та виробничих відносин.

Форма бухгалтерського обліку має забезпечити:

- щоденний облік у хронологічному та системному порядку всіх здійснюваних господарських операцій;
- максимальну економність витрат на проведення бухгалтерського обліку;
- найбільш раціональний розподіл між обліковими працівниками комплексу облікових робіт;
- оперативний контроль за рухом та наявністю майна, розрахунків, затрат, фінансових результатів тощо;
- оперативне одержання відомостей про діяльність підприємства, його підрозділів та їх результативність;
- широке використання технічних засобів;
- забезпечення функцій інформаційної системи.

За технічними ознаками форми організації бухгалтерського обліку можуть бути двох форм: ручні або машинні.

До першої групи належать: книжкові, (у книгах), некнижкові (на окремих листах), або змішані (на листках та в книгах).

До другої належать: таблично-перфокарткові або табличноавтоматизовані.

Найдавнішими є книжкові форми.

## **9.6. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ СЛУЖБИ НА ПІДПРИЄМСТВІ (ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ АПАРАТА)**

Обліковий процес технологічно є складним, тому знання його організації займає особливе місце в теорії.

Залежною від масштабу діяльності підприємства чисельність працюючих у бухгалтерії може бути дуже різноманітна - від "одного" (обліковий процес виконує сам власник) до декількох десятків, а то й декількох сот осіб. Якщо в бухгалтерії зайнято дві особи, то уже вимагається поділ праці між ними (мова йде про функціональний поділ обов'язків щодо виконання облікового процесу), чітке визначення облікового процесу в часі та просторі. При наявності декількох осіб ужив вимагається наукова система організації їх праці, яка поєднує комплекс організаційних, техніко-економічних, санітарно-гігієнічних, психофізіологічних та естетичних заходів. Організація праці повинна:

- регламентувати обов'язки та відповідальність кожного працюючого;

- передбачати комплексне вирішення усіх питань організації праці на основі поділу та кооперації праці.

Розподіл облікової праці можливий при двох формах організації та побудови бухгалтерської служби - централізованій та децентралізованій.

При централізованій формі побудови апаратури працівники облікової служби зосереджені в центральній бухгалтерії та підпорядковані головному бухгалтеру. При децентралізованій - частина апарату знаходиться у складі лінійних (функціональних) служб - цехів, магазинів, ферм тощо та адміністративно підпорядковані керівникам цих служб.

Чисельність працюючих, яка потрібна для виконання облікових робіт, визначають методом прямого розрахунку на підставі обсягу робіт.

Сьогодні розрізняють три типи організаційних структур апарату бухгалтерського обліку: лінійну, (рис. 9.2). лінійно-штабну (рис. 9.3) та комбіновану (рис. 9.4).



Рис. 9.2.Лінійна організація побудови апарату

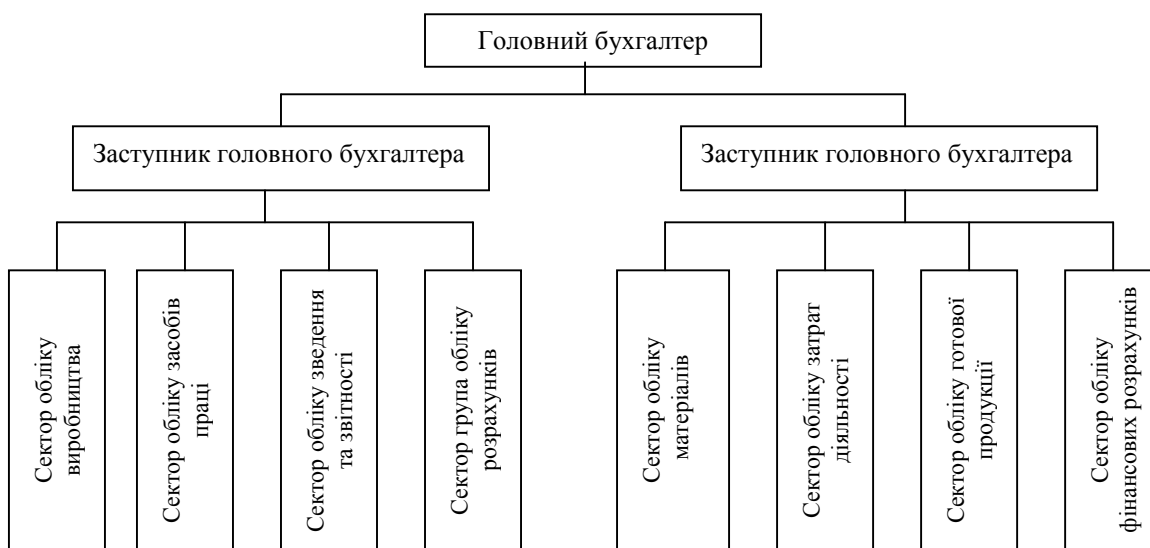
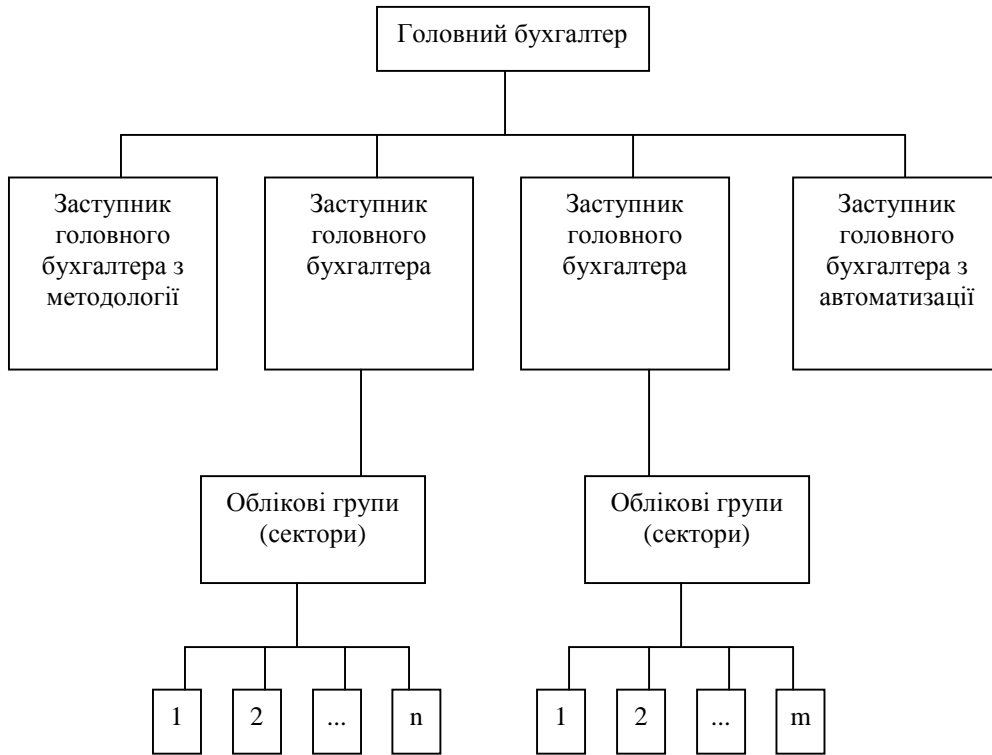


Рис. 9.3. Лінійно-штабна організація побудови апарату



*Рис. Комбінована структура апарату бухгалтерії*

Ефективність бухгалтерського обліку в значною мірою залежить від організації праці окремих виконавців. Ця робота має мати наукову основу.

Основу її складають: розподіл та кооперація праці, регламентування задач, обов'язків; функцій, стандартизація, організація робочих міст, додержання раціонального трудового режиму, режиму відпочинку тощо.

# **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК : ЗАГАЛЬНА ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.**

## **ЗМІСТ**

<b>ВСТУП</b>	<b>3</b>
<b>А. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ; ПРЕДМЕТ І МЕТОД</b>	
<b>Розділ 1 ПОХОДЖЕННЯ-ВИТОКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b>	<b>4</b>
1.1. ПОПЕРЕДНІ ЗАУВАЖЕННЯ	4
1.2. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ	5
1.3. СУТНІСНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТЕРМІНУ «ОБЛІК»	6
1.4. ГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК	7
<b>Розділ 2 «ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ»</b>	<b>9</b>
2.1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПЕРЕДУМОВИ ВИЗНАЧЕННЯ ПРЕДМЕТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	9
2.1.1. Загальне поняття про предмет бухгалтерського обліку.	9
2.1.2. Ринок і бухгалтерський облік (теорія двоїстості)	9
2.2. ВИЗНАЧЕННЯ ПРЕДМЕТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК СУСПІЛЬНОГО ЯВИЩА	12
2.3. ВИЗНАЧЕННЯ МЕЖІ, В ЯКІЙ БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВІДОБРАЖАЄ СВІЙ ПРЕДМЕТ	14
2.4. КОНКРЕТИЗАЦІЯ ПРЕДМЕТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ОБ'ЄКТАХ - ГОСПОДАРСЬКИХ ФАКТАХ (ЯВИЩАХ І ПРОЦЕСАХ)	16
2.4.1. Загальні визначення	16
2.4.2. Що відображає бухгалтерський облік	16
2.4.3. Визначення «АКТИВУ» та «ПАСИВУ»	19
2.5. КЛАСИФІКАЦІЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ФАКТІВ ДІЯЛЬНОСТІ	19
2.5.1. Загальне визначення	19
2.5.2. Класифікація господарських фактів діяльності: факти-явища, як об'єкти бухгалтерського обліку	20

2.5.3. Господарські факти - процеси діяльності як об'єкти бухгалтерського обліку	30
2.5.3.1. Загальні питання	30
2.5.3.2. Основні процеси виробничої сфери діяльності	31
2.5.3.3. Основні процеси комерційної діяльності	32
2.5.3.4. Основні процеси непідприємницької діяльності та бюджетної сфери	33
<b>Розділ 3 МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b>	
<b>(концептуальні основи - принципи побудови)</b>	<b>35</b>
3.1. ПОНЯТТЯ ПРО МЕТОД	35
3.2. ПРИНЦИПИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	36
3.3. ПЕРЕДУМОВИ ТА ВИМОГИ ДО ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	42
3.4. ЗАГАЛЬНЕ ВИЗНАЧЕННЯ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	45
<b>Б. МЕТОДОЛОГІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b>	
<b>Розділ 4 «ЗАГАЛЬНА ПОБУДОВА БУХГАЛТЕРСЬКОГО</b>	
<b>ОБЛІКУ ЯК ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ І</b>	
<b>ДОКАЗІВ»</b>	<b>46</b>
4.1. ПІДХІД ДО ПОБУДОВИ	46
4.2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ПРОЦЕС ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ДОКАЗІВ	47
4.2.1. Сутність принципу доказовості	47
4.2.2. Етапи спостереження в бухгалтерському обліку та формування доказів	48
4.2.2.1. Первинне спостереження	48
4.2.2.2. Вторинне спостереження	49
4.2.2.3. Третинне спостереження (звітність)	50
4.3. ЗАГАЛЬНА ПОБУДОВА МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	51
<b>Розділ 5 «ПРИНЦИП ВАРТІСНОГО ВИМІРЮВАННЯ В</b>	
<b>БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ»</b>	<b>53</b>
5.1. СУТЬ ВИМІРЮВАННЯ ТА ВИДИ ВИМІРНИКІВ	53
5.2. ОЦІНЮВАННЯ ЯК ПРИЙОМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	54
5.3. МЕТОДИ ВИЗНАЧЕННЯ ФАКТИЧНОЇ СОБІВАРТОСТІ ОБ'ЄКТА ОБЛІКУ	54
5.3.1. Оцінювання господарських фактів — об'єктів обліку за простою системою	55
5.3.2. Калькуляція як прийом вартісного вимірювання у бухгалтерському обліку	55



<b>Розділ 6 ЗАГАЛЬНА ПОБУДОВА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ПРОЦЕСУ НА ОСНОВІ ТЕОРІЇ ДВОЇСТОСТІ (БАЛАНСОВОГО МЕТОДУ): ЕКОНОМІКО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ</b>	<b>58</b>
6.1. ЕКОНОМІКО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ ГОСПОДАРСЬКИХ ФАКТІВ. ПОНЯТТЯ ПРО БАЛАНСОВИЙ МЕТОД.	58
6.2. ПРИЙОМИ ПРИНЦИПУ ДВОЇСТОСТІ (ПОДВІЙНОСТІ ГРУПУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ФАКТІВ)	59
6.2.1. Сутність балансового узагальнення господарських фактів	59
6.2.2. Структура балансу	62
6.3. ТЕХНІЧНІ ФОРМИ БАЛАНСУ	64
6.4. ПРИЙОМ ПРИНЦИПУ ДВОЇСТОСТІ (ПОДВІЙНОГО) ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ФАКТІВ-ПРОЦЕСІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ БАЛАНСІ	67
6.4.1. Загальні питання	67
6.4.2. Характеристика типів господарських операцій	68
6.5. ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК СКЛАДОВИХ ЕЛЕМЕНТІВ ПРИ ПОБУДОВІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ПРОЦЕСУ ЗА ТЕОРІЄЮ ДВОЇСТОСТІ	72
<b>Розділ 7 ДОКУМЕНТАЦІЯ – ДОКАЗОВІСТЬ ГОСПОДАРСЬКИХ ФАКТІВ - ЯВИЩ ТА ПРОЦЕСІВ</b>	<b>75</b>
7.1. ФОРМУВАННЯ ПЕРВИННИХ ДОКАЗІВ - ДОКУМЕНТІВ	75
7.1.1. Сутність документування	75
7.1.2. Зміст документів і вимоги до їх створення	76
7.1.3. Оформлення документів	77
7.1.4. Технічні форми документів	78
7.1.5. Класифікація бухгалтерських документів	78
7.1.6. Форми документів	81
7.1.7. Функції бухгалтерських документів	81
7.1.8. Зберігання бухгалтерських документів	82
7.2. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ЯК ОСОБЛИВИЙ ВИД БУХГАЛТЕРСЬКОГО СПОСТЕРЕЖЕННЯ ТА ДОКАЗУ	83

7.2.1. Загальні питання	83
7.2.2. Класифікація інвентаризації	84
7.2.3. Методика проведення інвентаризації та оформлення її результатів	84
7.2.3.1. Складання інвентаризаційних описів	84
7.2.3.2. Обробка результатів інвентаризації та відображення результатів інвентаризації в обліку	86
<b>7.3. ВТОРИННІ ДОКАЗИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ОБЛІКОВІ РЕЄСТРИ ГОСПОДАРСЬКИХ ФАКТІВ - ЯВИЩ ТА ПРОЦЕСІВ</b>	<b>87</b>
7.3.1. Загальні зауваження	87
7.3.2. Принципи історизму хронологічної реєстрації	88
7.3.3. Принцип системної реєстрації - індивідуалізації та персоніфікації	88
7.3.4. Класифікація облікових реєстрів	90
<b>7.4. ПРИНЦИПИ ІНДИВІДУАЛІЗАЦІЇ ТА ПЕРСОНІФІКАЦІЇ ГОСПОДАРСЬКИХ ФАКТІВ –ЯВИЩ ТА ПРОЦЕСІВ</b>	<b>95</b>
7.4.1. Вихідні моменти	95
7.4.2. Структурні елементи побудови бухгалтерського рахунку	96
7.4.3. Записи в рахунках, елементи записів	96
<b>7.5. СИСТЕМА РАХУНКІВ</b>	<b>97</b>
7.5.1. Побудова рахунків за принципом двоїстості. Поділ рахунків на активні та пасивні	97
7.5.2. Ієрархічна побудова рахунків (аналітичні та синтетичні рахунки)	98
<b>7.6. ТРЕТИННІ ДОКАЗИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ (БАЛАНС ПЕРІОДУ ТА БУХГАЛТЕРСЬКА ЗВІТНІСТЬ: ФОРМИ.</b>	<b>99</b>
7.6.1. Сутність третинних доказів бухгалтерського обліку	99
7.6.2. Бухгалтерський баланс періоду	100
7.6.3. Форми бухгалтерської звітності	101
7.6.3.1. Сутність бухгалтерської звітності	101
7.6.3.2. Характеристика користувачів та основний зміст потрібної їм інформації	101
7.6.3.3. Коротка характеристика основних форм бухгалтерської фінансової звітності. Звітні - докази	103
7.6.3.4. Структура форм фінансової звітності	104

<b>Розділ 8. ПОБУДОВА ДВОЇСТОГО (ПОДВІЙНОГО) ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ФАКТІВ - ЯВИЩ ТА ПРОЦЕСІВ У СИСТЕМІ РАХУНКІВ: ПРИНЦИП ПОДВІЙНОГО ЗАПИСУ</b>	<b>106</b>
<b>8.1. ПІДГОТОВКА ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ ДО СИСТЕМНОЇ РЕЄСТРАЦІЇ - ЗАПИСУ НА РАХУНКАХ</b>	<b>106</b>
8.1.1 Загальний підхід	106
8.1.2. Варіанти системної реєстрації господарських фактів на рахунках	107
8.1.3. Підготовка рахунків для запису	108
8.1.4. Відкриття рахунків	108
8.1.5. Обробка бухгалтерських документів та їх підготовка до запису в системі рахунків	110
8.1.5.1. Обробка документів	110
8.1.5.2. Методика визначення кореспондуючих рахунків та складання бухгалтерського проведення	113
8.1.6. Методика складання бухгалтерського проведення	115
<b>8.2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІКОВИЙ ПРОЦЕС В УМОВАХ ТІЛЬКИ АНАЛІТИЧНИХ РАХУНКІВ</b>	<b>116</b>
8.2.1. Види систем облікового процесу	116
8.2.2. Обліковий процес за простою — арифметичною системою реєстрації господарських фактів на рахунках	116
8.2.2.1. Ведення процесу записів - реєстрації	117
8.2.2.2. Узагальнення даних поточного обліку	120
8.2.3. Обліковий процес за складною - алгебраїчною системою реєстрації господарських фактів (операцій) з використанням термінів «дебет» та «кредит»	124
8.2.3.1. Сутність термінів «дебет» та «кредит»	124
8.2.3.2. Обліковий процес за складною - алгебраїчною системою реєстрації господарських фактів з використанням термінів «дебет» та «кредит»	125
8.2.3.2.1. Попередні зауваження	125
8.2.3.2.2. Однобічна форма побудови рахунків	125
8.2.3.2.3. Узагальнення даних поточного обліку	128

8.2.3.2.4. Двобічна форма побудови рахунків	129
8.2.3.2.4.1. Побудова рахунків бухгалтерського обліку при використанні термінів «дебет» та «кредит»	129
8.2.3.2.4.2. Особливості облікового процесу при двобічній побудові рахунків	130
<b>8.3. ВИДИ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ПРОВЕДЕНЬ</b>	<b>132</b>
<b>8.4. АНАЛІТИЧНИЙ ТА СИНТЕТИЧНИЙ ОБЛІК</b>	<b>135</b>
8.4.1. Загальні відомості	135
8.4.2. Взаємозв'язок аналітичного та синтетичного обліку	137
8.4.3. Методика аналітичного та синтетичного обліку	138
8.4.4. Взаємозв'язок даних аналітичного та синтетичного обліку	142
8.4.5. Призначення оборотних відомостей по рахункам аналітичного обліку при наявності синтетичних рахунків	143
<b>8.5. УЗАГАЛЬНЕННЯ ДАНИХ ПОТОЧНОГО ОБЛІКУ</b>	<b>144</b>
8.5.1. Загальні питання	144
8.5.2. Взаємоперевірка даних поточного бухгалтерського обліку	146
8.5.3. Узагальнення даних рахунків у балансі - фінансовому звіті	147
<b>8.6. СПОСОБИ ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК</b>	<b>148</b>

<b>Розділ 9 УПРАВЛІННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b>	<b>149</b>
9.1. ЗАГАЛЬНА ОРГАНІЗАЦІЙНА ПОБУДОВА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ	149
9.2. ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ НА БУХГАЛТЕРСЬКИХ РАХУНКАХ	150
9.3. УПРАВЛІННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ	153
9.4. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ	153
9.5. ФОРМИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	154
9.6. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ СЛУЖБИ НА ПІДПРИЄМСТВІ (ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ АПАРАТА)	155