

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК (ЧАСТИНА II)

за редакцією докт. екон. наук,
проф. Максимової В.Ф.

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Затверджено Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник
для студентів вищих навчальних закладів

Одеса 2013

УДК 657:338.012 (075.8)

ББК 65.052 273

М 17

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
(Лист № 1/11-11833 від 22.07.2013)

Рецензенти:

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

Крамаровський Л.М. – доктор економічних наук, професор Одеського національного економічного університету;

Бухгалтерський облік (частина II): Навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит» / За ред. доктора економічних наук, професора В.Ф. Максимової. – Одеса: ОНЕУ, 2013. – 324 с.

ISBN

Навчальний посібник орієнтує студентів на опанування теоретичними основами організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. З посиланням на діючі законодавчі та нормативні чинники у навчальному посібнику систематизовано за окремими главами у тематичному їх розрізі нормативно-правові засади обліку і звітності в Україні, теоретичні основи бухгалтерського обліку з висвітленням місця обліку у системі наукових знань, проблемні та дискусійні питання розвитку його теорії, організації та формування бухгалтерської (фінансової) звітності.

Головна цінність навчального посібника – це сучасний, обґрунтований діючими законодавчими і нормативними чинниками матеріал, що певним чином сприятиме зростанню пізнавально-фахового рівня та інтелектуальному розвитку студентів, підвищенню якості навчання з курсу «Бухгалтерський облік».

ББК 65.052

Максімова В.Ф., 2013

Одеський національний економічний університет, 2013

ПЕРЕДМОВА	7
ГЛАВА 1. ІСТОРИЧНА РЕТРОСПЕКТИВА ОБЛІКУ ТА ЙОГО СУТНІСТЬ	10
1.1. Сутність господарського обліку.....	10
1.2. Характеристика господарського обліку в історичній ретроспективі.....	15
1.3. Роль і місце бухгалтерії у системі господарського обліку.....	29
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	27
ГЛАВА 2. ПРАВОВІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО МІСЦЕ У СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНИХ НАУК	34
2.1. Державне регулювання обліку і звітності.....	34
2.2. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку і звітності.....	39
2.3. Облік у системі економічних наук.....	50
2.4. Питання до роздумів і дискусій.....	59
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	71
ГЛАВА 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СУЧАСНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТОМ ГОСПОДАРЮВАННЯ	80
3.1. Принципи бухгалтерського обліку.....	81
3.2. Завдання бухгалтерського обліку та вимоги до нього.....	87
3.3. Види обліку та їх характеристика.....	91
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	95
ГЛАВА 4. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА	101
4.1. Теоретично-методологічні засади облікової політики.....	101
4.2. Організаційні основи облікової політики на підприємстві.....	110
4.3. Зміни облікової політики та їх відображення у фінансовій звітності.....	116
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	119

ГЛАВА 5. ФОРМИ І РЕГІСТРИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	126
5.1. Облікові реєстри та їх роль у бухгалтерському обліку.....	126
5.2. Техніка облікової реєстрації та виправлення помилок.....	131
5.3. Форми бухгалтерського обліку.....	135
5.4. Автоматизована форма обліку.....	147
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	157
ГЛАВА 6. ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ (БУХГАЛТЕРСЬКОЇ) ЗВІТНОСТІ....	164
6.1. Вимоги до фінансової звітності	164
6.2. Принципи формування фінансової (бухгалтерської) звітності	169
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	171
ГЛАВА 7. ФОРМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇХ СТРУКТУРНІ ОСОБЛИВОСТІ.....	178
7.1. Фінансовий звіт (Баланс) підприємства.....	178
7.2. Звіт про фінансові результати.....	181
7.3. Звіт про рух грошових коштів.....	183
7.4. Звіт про власний капітал.....	184
7.5. Примітки до річної фінансової звітності.....	185
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	186
ГЛАВА 8. ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ.....	192
8.1. Організація і методологія розробки міжнародних стандартів.....	192
8.2. Розповсюдження міжнародних стандартів фінансової звітності в інших країнах.....	202
8.3. Система бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.....	204
8.4. Питання до роздумів і дискусій.....	212
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	215
ДОДАТКИ.....	227

ПЕРЕДМОВА

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

Викладання вказаної дисципліни та її вивчення студентами гальмується через відсутність достатньої кількості навчальної літератури і, передусім, – достатньої кількості навчальних посібників для студентів вищих навчальних закладів. Видання навчального посібника з авторським баченням теоретичних засад і концепції обліку та звітності в Україні надасть студентам більше можливостей якомога краще опанувати знаннями з теорії, методології бухгалтерського обліку, його організації та звітності, а також набути навичок застосування діючих законодавчих і нормативних чинників, які регулюють облікову сферу діяльності суб'єктів господарювання. Така цільова спрямованість посібника сприяє формуванню необхідних знань у майбутніх фахівців з бухгалтерського обліку.

У навчальний посібнику викладено нормативно-правове забезпечення, організаційно-теоретичні, методологічні основи бухгалтерського обліку на підприємствах, а також розглянуто основи формування бухгалтерської звітності господарюючих суб'єктів.

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

контролю та управління діяльністю промислових підприємств й інших господарюючих суб'єктів.

З обов'язковим урахуванням положень (стандартів) бухгалтерського обліку, плану рахунків, а також із посиланням на діючі законодавчі та нормативні чинники у навчальному посібнику систематизовано за окремими розділами у тематичному їх розрізі нормативно-правові засади обліку і звітності в Україні, теоретичні основи бухгалтерського обліку з висвітленням місця обліку у системі наукових знань, основи його методології, організації та формування бухгалтерської (фінансової) звітності.

Викладений у доступній для сприйняття та вивчення формі теоретичний матеріал з обліку основних господарських процесів на підприємствах України ілюстровано узагальнюючими прикладами та окремими схемами бухгалтерських проведення.

Навчальний посібник комплексно висвітлює передбачені навчальним планом теоретичні розділи, питання практики і самостійної роботи студентів з курсу “ Бухгалтерський облік” та дає змогу сформуванню у читача ґрунтовні засади для набуття цілісної системи знань стосовно концепції бухгалтерського обліку та звітності на вітчизняних підприємствах різних галузей економіки.

При підготовці посібника з вдячністю використані теоретичні надбання закордонних і вітчизняних учених, а також елементи навчального та методичного забезпечення курсу (Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Кужельний М.В., Кузьмінський Ю.А., Лишиленко А.В., Лінник В.Г., Малюга Н.М., Соколов Я.В., Швець В.Г. та ін.).

Всебічний розгляд висвітленого у навчальному посібнику матеріалу вказує на кропітку працю колективу авторів у складі:

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

глава 1 – докт. екон. наук, проф. В.Ф. Максимова, канд. екон. наук Шаровська Т.С.; глава 2 – докт. екон. наук, проф. В.Ф. Максимова, канд. екон. наук Артюх О.В., глава 3 – канд. екон. наук Москалюк Г.О., Король К.В.;

глава 4 – канд. екон. наук Артюх О.В., Грищук Р.І.; глава 5 – канд. екон. наук,

доц. Белінська О.В., Самострол С.В.; глава 6 – канд. екон. наук, доц. Кузіна Р.В., Сагарьова Д.О.; глава 7 – канд. екон. наук, доц. Кузіна Р.В., Єніна О.В.; глава 8 – канд. екон. наук, доц. Сиротенко Н.А.

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

Після вивчення даного матеріалу студент здатен:

уміння

- володіти знаннями з теоретичних засад бухгалтерського обліку;
- знати історичні аспекти розвитку обліку у різних країнах;
- розрізняти види господарського обліку;
- використовувати методологічні прийоми під час проведення наукових досліджень з бухгалтерського обліку;
- знати особливості правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні, стислий зміст найбільш важливих законодавчих документів, що регулюють ведення обліку та порядок складання звітності;
- розрізняти особливості організації системи обліку в Україні та в інших країнах, які застосовують міжнародні стандарти;

-критично оцінювати існуючу систему правового регулювання бухгалтерського обліку та перспективи розвитку національної системи обліку;

навички

-уміти застосувати основні положення законодавства України щодо при веденні бухгалтерського обліку та складанні і поданні фінансової звітності зацікавленим користувачам;

-уміти застосувати принципи та загально прийняті вимоги, що висуваються до бухгалтерського обліку під час фіксації фактів господарської діяльності;

компетенції

-знати зміст і значення бухгалтерського обліку як науки;

-знати основні законодавчі документи, що регулюють загальні принципи організації обліку та складання звітності в Україні.

Ключові слова: господарський облік, господарська діяльність, обліково-аналітична інформація, бухгалтерський облік, бухгалтерія, історія, принципи, вимоги, види обліку, теоретичні основи обліку, методологія обліку, облікова методика; державне регулювання обліку і звітності, законодавче регулювання обліку і звітності, правове регулювання обліку і звітності, нормативне регулювання обліку і звітності, міжнародні стандарти фінансової звітності, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

ГЛАВА 1.

ІСТОРИЧНА РЕТРОСПЕКТИВА ОБЛІКУ ТА ЙОГО СУТНІСТЬ

- 1.1. Сутність господарського обліку
- 1.2. Характеристика бухгалтерського обліку в історичній ретроспективі
- 1.3. Роль і місце бухгалтерії в системі господарського обліку

1.1. Сутність господарського обліку

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

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

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

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

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

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

матеріалів виробів утворюють процес виробництва; операції з продажу вироблених виробів належать до складу процесу реалізації.

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

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

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

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

Історія розвитку бухгалтерського обліку свідчить про те, що він являє собою самостійну галузь наукових знань, яка має певні системоутворюючі ознаки,

а саме на їх підставі облік вважають складовою частиною системи економічних наук.

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

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

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

Про облікову систему підприємства найбільш вдало висловився проф. М.Т. Білуха: "Розглядаючи господарський облік як інформаційно-обчислювальну систему управління підприємством, можна встановити, що між компонентами цієї системи існує економічний зв'язок, оснований на методологічній, організаційній і технічній єдності групування інформації про господарські явища і процеси, які здійснюються на підприємстві" [8, с. 72].

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

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

Визначення бухгалтерського обліку вказує на те, що:

- 1) бухгалтерський облік сприймається як інформаційний процес;
- 2) змістом бухгалтерського обліку (як і будь-якого обліку в загальному його розумінні) є:
 - виявлення (спостереження) – цілеспрямоване сприйняття об'єкту дослідження у відповідності із поставленою метою;

- вимір, який полягає у співставленні об'єкту спостереження із вибраними вимірниками;
- реєстрація – збереження інформації про об'єкт дослідження для передачі у просторі та часі;
- обробка, що передбачає систематизацію (накопичення, узагальнення, зберігання) інформації про об'єкт дослідження для надання її користувачам.

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

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

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

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

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

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

- по відношенню до організації – на зовнішніх і внутрішніх;
- по відношенню до власності організації – на тих, що мають прямий фінансовий інтерес і не мають його.

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

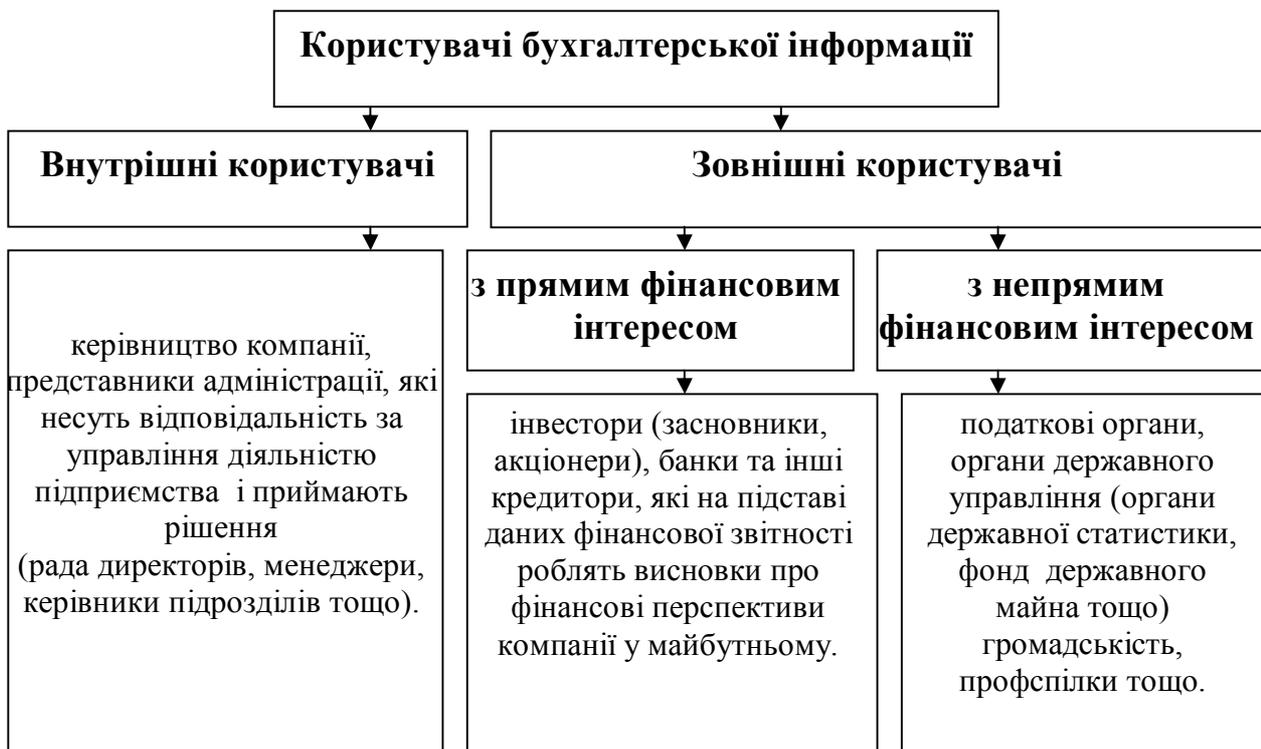


Рис. 1.1. Класифікація користувачів облікової інформації

Зовнішніми користувачами з прямим фінансовим інтересом є інвестори (засновники, акціонери), банки та інші кредитори, які на підставі даних фінансової звітності роблять висновок стосовно фінансових перспектив компанії у майбутньому:

- власники-інвестори (нинішні та потенційні акціонери) зацікавлені в інформації про ризикованість і прибутковість передбачуваних або здійснених інвестицій, про здатність організації виплачувати дивіденди;
- кредитори зацікавлені в інформації, що дає змогу визначити, чи будуть своєчасно погашені надані ними позики і виплачені відповідні відсотки;
- постачальники і підрядники зацікавлені в інформації, що дає змогу визначити можливість своєчасної сплати належних їм сум;
- покупці та замовники – в інформації про продовження діяльності організації.

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

- органи влади зацікавлені в інформації для здійснення покладених на них функцій (по розподілу ресурсів, регулюванню державної власності, розробці й реалізації загальнодержавної політики, веденню статистичного спостереження);
- громадськість у цілому зацікавлена в інформації щодо ролі і внеску підприємства (організації) у підвищення добробуту суспільства на місцевому, регіональному, державному рівнях тощо.

Основним постачальником фінансової інформації історично була бухгалтерія, очолювана головним бухгалтером. Бухгалтерський облік допустимо тлумачити як систему класифікації й опрацювання первинної інформації про минулі події і рішення менеджерів за розпорядженням ресурсами, що привели до кількісних і якісних змін власності (приватною, акціонерною, державною тощо).

Результатом опрацювання облікової-аналітичної інформації є систематизовані звіти – бухгалтерський баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал тощо. Сукупність перерахованих звітів прийнято називати фінансовою звітністю, яка регулюється,

складається, використовується кожною державою і потреба в якій зберігається при здійсненні міждержавних зв'язків.

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

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

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

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

До такого роду інформації відносяться дані про величину витрат на виробництво і реалізацію продукції, про собівартість одиниці продукції, про співвідношення обсягів реалізованої продукції, її собівартості і прибутку, про величину очікуваних прибутків і витрат у результаті здійснення планованих господарських заходів, контрактів, угод, інвестицій, про прогнозування рівня рентабельності нових видів продукції та інша. Цей інформаційний потік формується у рамках так званого управлінського або виробничого обліку. Внутрішня економічна інформація відноситься до розряду комерційної таємниці, її обсяг для керівників різних рівнів обмежений рамками їх безпосередньої

компетенції, а доступ до різних видів облікової інформації регулюється виконанням менеджерами функціональних обов'язків.

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

1.2. Характеристика господарського обліку в історичній ретроспективі

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

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

Історично так склалося, що господарський облік зумовлений, виник і розвивався разом із господарською діяльністю. Більш того, саме господарська діяльність сприяла його поширенню. Певні методи обліку застосовувалися з давніх-давен. Як зазначали професори Кужельний М.В. і Лінник В.Г., облік за первіснообщинного ладу міг бути тільки дуже примітивним: якісь зарубки на паличках, вузлики, схематичні позначки на дощечках, пергаменті, папірусі тощо. До того ж, користуючись сучасною термінологією, можна сказати, що ці дані мали суто оперативний, а часто і випадковий характер [9].

Про використання обліку у практичній діяльності людства на ранніх стадіях розвитку суспільства свідчать згортки папірусу (Древній Єгипет, 3400 – 2980 рр. до нашої ери), глиняні пластинки або таблички (Вавілон), дощечки, вибілені гіпсом (Греція), навощені дощечки, лико папірусу, пергамент (Рим) тощо [7].

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

З появою держави, розвитком писемності, відкриттям перших правил арифметики облік стає системним. Розвиток матеріального виробництва, розподілу, обміну й невиробничого споживання суспільного продукту мав наслідком зростання продуктивних сил та вдосконалення виробничих відносин, що супроводжувалось зміною однієї суспільно-економічної формації іншою. Кожній формації відповідав свій рівень розвитку продуктивних сил та виробничих відносин, у безпосередній залежності від яких перебував і розвиток господарського обліку: період прадавніх цивілізацій на сході в долинах рік Нілу, Тигру і Євфрату (Стародавній Єгипет, Вавілонія, Юдея, Персія); період античного світу (Стародавня Греція, Рим); середньовіччя; Відродження, у якому зароджувалась подвійна бухгалтерія (XIII-XIV ст.); визнання подвійної бухгалтерії (XV-XVIII ст.); перетворення обліку на науку (XIX- початок XX ст.) тощо.

Кожна країна починала нову фазу свого розвитку по-своєму. Але те, що було вже винайдене, кожна країна впроваджувала у своє господарське життя. Не була винятком і система бухгалтерського обліку, яку, зрозуміло, скрізь

приспосовували до умов і особливостей конкретної держави, галузей виробництва та сфер господарської діяльності. У зв'язку з цим періоди становлення й розвитку господарського обліку майже точно відповідають суспільно-економічним формаціям, а саме:

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

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

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

Витоки бухгалтерського обліку, його формування, становлення і розвиток на протязі багатьох років свого життя досліджував видатний російський учений Ярослав В'ячеславович Соколов [8]. Він вказував, що до XIII-го сторіччя в Західній Європі склалася цікава система грошового обліку. Так, наприклад, скарбник папи римського тих часів (XIII ст.) вів касову книгу проставляючи на

кожній сторінці рік її формування. В одній половині книги записувались касові надходження, у другій – видатки з каси. Кожне надходження до каси супроводжувалось записом дати, суми цифрами та прописом, обґрунтуванням платежу (за що, від кого надійшли гроші, валюта платежу, папські гроші). За кожним видатком із каси записувалась його сума (цифрами і прописом), одержувач грошей, спосіб оплати, призначення платежу. виправлення записів могло відбуватись лише у разі наявності спеціальної постанови. Невірно зроблений запис не закреслювався, а підкреслювався; зверху вписувався вірний текст. виправлення в усіх книгах виконував лише один спеціально для цього призначений нотаріус.

Викликає здивування сучасність стилю грошового обліку, котрим відзначався особливий порядок ведення записів у тамплієрів – могутнього й багатого католицького духовно-рицарського ордену. За кожним записом у прибутковому касовому журналі, платникам видавались квитанції. На початку кожного дня у журналі проставлялась дата та ім'я чергового рицаря – касира. обов'язково вказувалась сума плати, вид валюти, найменування платника, причина надходження грошей. Видаткові операції відображались в окремому журналі. Щоденно у кожному із журналів підводились підсумки, інформація розподілялась у відповідності з вимогами. По суті справи, у ті часи тамплієри започаткували реєстри хронологічного, систематизованого обліку. На жаль, методика обліку, що був запроваджений у тамплієрів, була відсторонена від практичного розповсюдження на багато років через арешт у 1307 році їх керівників королем Філіпом IV.

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

Новим поштовхом розвитку обліку вважається промислова революція в Англії XVII-XVIII сторіччя. З тих часів ведеться збір даних про затрати на виробництво продукції. Однак уже з початку XX століття лідерство в обліковій сфері перейшло з Англії до США. Облікова діяльність стала настільки

поширеною, що виокремилась, подібно до юридичної, інженерної, архітектурної та інших справ, у самостійний вид. В 1990 році облік отримав статус професії, котра передбачала, передусім, обов'язковий мінімум кваліфікації та освіти.

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

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

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

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

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

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

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

Перші наукові праці з обліку з'явилися в Італії.

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

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

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

Таким чином, облік був визнаний наприкінці XV ст. (1494 р.), а у 1994 р. світова громадськість, вчені-економісти з різних країн відзначали в Санкт-Петербурзі з ініціативи журналу «Бухгалтерський облік» історичну дату – 500 років з дня виходу у світ книги Луки Пачолі «Трактат про рахунки і записи». Отже, Лука Пачолі заклав основи науки про бухгалтерський облік.

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

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

- об'єднав у одне ціле подвійний запис і окремі поточні рахунки.

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

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

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

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

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

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

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

В 1794 р. видана праця англійця Е. Т. Джонса «Англійська система рахівництва», де автор критикував бухгалтерію, що базується на принципі

подвійного запису, як засіб, що сприяє фальсифікації справ на підприємстві. У XVII-XVIII століттях промислова революція в Англії дала новий поштовх розвитку обліку. Відтоді розпочато збір даних про затрати на виготовлення одиниці продукції, почали обліковувати капітал, знос, відносини з акціонерами, прибуток. Ці питання відображено у працях тогочасних авторів.

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

В Німеччині у 1512 році вийшла перша друкована праця Г. Грамматеуса з обліку. У XVI столітті були відкриті спеціальні школи для викладання рахівництва, а у XVIII столітті – облікові кафедри в університетах. В 1774 р. Ф. Гельвіг видав наукову працю, де описав самостійну форму обліку, що відома як німецька. Значний внесок в розвиток бухгалтерського обліку зробили також В. Швай-нер, Г.В. Лейбніц, І. Готліб.

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

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

У США 1887 року створено першу американську професійну організацію бухгалтерів.

Найбільшого розвитку бухгалтерський облік як наука набув у XX столітті у результаті різних дискусій учених і практиків, у тому числі на тему:

"Бухгалтерський облік – це наука? Бухгалтерський облік – це ремесло? Бухгалтерський облік – це мистецтво"?

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

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

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

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

В економічному розвитку країни значну роль відіграло козацтво, яке виникло у XV столітті. Облік майна, доходів і витрат у Запорізькій Січі вів скарбник січового скарбу (шафар) та його підлеглі: два шафари, два підшафарії та кантаржей (зберігач мір і ваг). Доходи і видатки у спеціальних книгах обліковував скарбник та його підлеглі. Окремо велася книга обліку касових операцій і матеріальних цінностей. У вжинкових та обмолотних книгах відображався збір урожаю, у „столовій книзі” – списання продуктів. Наприкінці року складали звіт, який подавався кошовому отаманові та Козацькій Раді. З початку XVI і до

середини XVII століття в Україні панували ідеї італійської бухгалтерської школи, зокрема, добре відомі були праці Л. Пачолі та В. Петрулі, які широко використовувалися в обліковій практиці.

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

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

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

Наукові дослідження у 20-х роках XX ст. стосувалися історії бухгалтерського обліку, облікової політики, стандартів і загальних питань звітності, методології наукових досліджень. У 1932 році створено Центральне управління народногосподарського обліку СРСР – ЦУНГО, що було єдиним органом управління соціалістичним обліком.

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

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

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

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

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

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

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

1.3. Роль і місце бухгалтерії у системі господарського обліку

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

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", у якому визначені принципи ведення і організації бухгалтерського обліку на підприємстві, має таке визначення бухгалтерського обліку: "Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень" [1, ст. 1].

Метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності згідно Закону вважається "...надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства" [1, ст. 3].

Бухгалтерський облік розглядається як система збору, вимірювання, реєстрації, обробки та передачі інформації в грошовому виразі про майно, обов'язки та про господарські операції окремого підприємства, організації, установи шляхом сполучного, непереривного і документального їх оформлення [10, с.11]. Система бухгалтерського обліку є підсистемою системи управління. Бухгалтерський облік – це інформаційна система, основним його завданням є

збирання, обробка та надання інформації.

Перший дослідник бухгалтерського обліку Л. Пачолі стверджував, що мета обліку – це "...ведення своїх справ у належному порядку і як належить, щоб можна було без затримки отримати будь-які свідчення як відносно боргів, так і вимог" [9, с.9]. Отже, з першої бухгалтерської праці видно, що облік ведеться з метою оперативного виявлення величини боргів та вимог і належного стану своїх справ.

Значення бухгалтерського обліку в управлінні господарською діяльністю підкреслює вираз німецького вченого-економіста І.Ф. Шера, котрий наприкінці ХІХ століття писав, що "Бухгалтерський облік – непогрішний суддя минулого, необхідний керівник сучасного і надійний консультант майбутнього кожного підприємства" [11, с.2].

Поняття «бухгалтерія» має два визначення: з одного боку, це ведення книг і відомостей обліку руху грошових коштів і матеріальних цінностей з дотриманням визначених правил і форм документації, фіксації фінансових і матеріальних ресурсів, їх надходження та руху шляхом внесення відповідних даних на бухгалтерські рахунки. Така інтерпретація цього поняття широко застосовується на підприємствах, фірмах, однак, вона може застосовуватись і в родинях, і у масштабах держави.

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

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

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

Ім'я італійського математика Луки Пачолі відоме далеко не кожному. Однак саме Пачолі, як уже зазначалось у попередньому пункті посібника, наприкінці ХV століття обґрунтував необхідність ведення бухгалтерського обліку у будь-якій

сфері фінансово-господарської діяльності. Використання на практиці принципів бухгалтерського обліку дало змогу застосовувати, наприклад, безготівкові форми розрахунків. Це стало безперечним проривом на шляху еволюції ринкових відносин.

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

Бухгалтерія розвивалась у відповідь на економічні запити суспільства. В інформації про результати економічній діяльності будь-якого підприємства зацікавлено багато осіб: по-перше, саме підприємство, по-друге, велике коло інших осіб (акціонери, інвестори, кредитори, держава тощо). Їх інтереси найрізноманітніші, вони знаходяться у постійному русі та взаємодопомозі, але іноді носять суперечливий характер.

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

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

Процес відображення – це основний внутрішній процес мислення, який полягає у спостереженні та аналізі економічної діяльності, у засвоєнні окремих її

фактів, їх узагальненні та визначенні фінансових результатів.

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

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

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

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

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

- третя – бухгалтерська інформація дає суцільну, без будь-яких пропусків,

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

Без бухгалтерії як структурного підрозділу не обходиться жодне підприємство, будь-то дитячий садок або машинобудівний завод-гігант. Спеціальність входить до числа найбільш затребуваних. Основна функція апарату бухгалтерії полягає в організації та веденні бухгалтерського обліку. Але бухгалтерія, особливо в ринкових умовах, як показує досвід зарубіжних країн, виконує ще й контроль та аналіз, відає фінансовими та юридичними питаннями, економікою і навіть прогнозуванням. Це особливо характерно для середніх і малих підприємств, де апарат управління, крім керівників, – це часто один-два бухгалтери, на яких і покладають усі ці функції.

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

Поширеною є думка, що у бухгалтерії відтворюється з максимальною точністю те, що являє собою реальне господарське життя підприємства. Більшість

бухгалтерів і користувачів фінансової звітності згодні з таким розумінням ролі, місця і значення бухгалтерського обліку.

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

Головна мета бухгалтерського обліку і фінансової звітності – правильне об'єктивне формування вартості відображених об'єктів. Складність виконання цієї очевидної вимоги зв'язана з тим, що на практиці бухгалтер постійно стикається із невизначеністю багатьох фактів господарського життя. Бухгалтер повинен керуватись вимогами пріоритету змісту перед формою. Він повинен розуміти, наскільки за бездоганними в юридичному сенсі числами стоять реальні цінності.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 1

1. Що таке господарська діяльність?
2. Дайте характеристику господарського обліку.
3. Дайте визначення теоретичних засад бухгалтерського обліку.
4. Висвітліть історичні аспекти розвитку обліку у різних країнах.
5. Назвіть види господарського обліку.
6. Розкрийте загальну сутність проведення наукових досліджень з бухгалтерського обліку.
7. Назвіть особливості правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні.
8. Стисло розкрийте зміст найбільш важливих законодавчих документів, що регулюють ведення обліку та порядок складання звітності.

9. Наведіть стислу характеристику організації системи обліку в Україні та в інших країнах, які застосовують міжнародні стандарти.

10. Дайте критичну оцінку існуючої системи правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні

11. Назвіть основні положення законодавства України щодо ведення бухгалтерського обліку.

12. Назвіть основні положення законодавства України щодо складання і подання фінансової звітності зацікавленим користувачам.

13. Назвіть основні принципи та загально прийняті вимоги, що висувуються до бухгалтерського обліку під час фіксації фактів господарської діяльності.

14. Визначте змістовну сутність бухгалтерського обліку як науки.

15. Охарактеризуйте взаємозв'язок бухгалтерського обліку з іншими дисциплінами.

16. Визначте значення бухгалтерського обліку як науки.

17. Назвіть основні законодавчі документи, що регулюють загальні принципи організації обліку та складання звітності в Україні.

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей:

1. Трансформація визначення господарської діяльності, як об'єкта обліку в умовах глобалізації економіки.

2. Дискусійність визначення господарського обліку за науковими публікаціями.

3. Оцінка організації системи обліку в Україні та в інших країнах, які застосовують міжнародні стандарти.

4. Оцінка системи правового регулювання бухгалтерського обліку.

5. Перспективи розвитку національної системи обліку.

6. Види господарського обліку та їх класифікація.

7. Креативність бухгалтерського обліку.

8. Соціальна складова бухгалтерського обліку.

9. Дискусійні питання історичної ретроспективи бухгалтерського обліку.

10.Професійні організації бухгалтерів і аудиторів: їх функції, права і повноваження.

Тести

Запитання 1. Господарська діяльність – це:

1. Будь-яка діяльність, що пов'язана з виробництвом матеріальних і нематеріальних благ
2. Будь-яка діяльність, що пов'язана з обміном матеріальних і нематеріальних благ
3. Будь-яка діяльність, що пов'язана із споживанням матеріальних і нематеріальних благ
4. Усе, викладене у п.п.1-3.

Запитання 2. Бухгалтерський облік, як сфера діяльності:

1. Забезпечує користувачів основним письмовим свідченням про прийняті управлінські рішення
2. Забезпечує користувачів інформацією про стан фінансових ресурсів.
3. Забезпечує користувачів інформацією про стан матеріальних ресурсів.
4. Забезпечує користувачів інформацією про стан трудових і нематеріальних ресурсів.

Запитання 3. Зафіксована в документах і врахована інформація є:

1. Доказом виконання рішень менеджерів.
2. Доказом невиконання рішень менеджерів.
3. Усе, викладене у п.п.1-2.
4. Правильної відповіді не існує.

Запитання 4. Готовою продукцією, котру отримують у результаті здійснення облікового процесу, є:

1. Будь-яка інформація, що пов'язана з виробництвом матеріальних і нематеріальних благ.
2. Економічна інформація.
3. Будь-яка інформація, що пов'язана із споживанням матеріальних і нематеріальних благ.
4. Інформація, що висвітлена в активі бухгалтерського балансу.

Запитання 5. Фінансова інформація дає змогу:

1. Аналізувати минулі події і рішення менеджменту підприємства.
2. Прогнозувати майбутній економічний розвиток підприємства.
3. Приймати рішення про власні вигоди від участі або співпраці з іншими організаціями.

4. Усе, викладене у п.п.1-3.

Запитання 6. Господарський облік за своїм призначенням забезпечує інформацією:

1. Власника підприємства.
2. Процес управління та його апарат.
3. Процес оподаткування та його апарат.
4. Усе, викладене у п.п.1-3.

Запитання 7. Господарський облік у широкому розумінні є:

1. Функцією управління, поряд із плануванням (бюджетуванням).
2. Функцією управління, поряд із контролем, аналізом і прогнозуванням.
3. Усе, викладене у п.п.1-2.
4. Не має нічого спільного з управлінням.

Запитання 8. Зовнішніми користувачами облікової інформації з прямим фінансовим інтересом є:

1. Власники-інвестори та кредитори.
2. Постачальники і підрядники.
3. Покупці і замовники та викладене в п.п. 1-2.
4. Усе, викладене у п.п.1-3, окрім покупців.

Запитання 9. Система бухгалтерського обліку має бути:

1. Максимально зорієнтованою на забезпечення потреб управління.
2. Максимально зорієнтованою на забезпечення розрахунків з постачальниками і підрядниками.
3. Максимально зорієнтованою на забезпечення розрахунків з покупцями і замовниками та викладене у п.п. 1-2.
4. Усе, викладене у п.п.1-3, окрім покупців.

Запитання 10. Систематизовані бухгалтерські звіти є результатом:

1. Опрацювання облікової-аналітичної інформації.
2. Опрацювання облікової-аналітичної та прогнозної інформації.
3. Опрацювання облікової-аналітичної та планової інформації.
4. Усе, викладене у п.п.1-3.

Запитання 11. Систематизовані бухгалтерські звіти – це:

1. Бухгалтерський баланс і звіт про фінансові результати.
2. Звіт про рух грошових коштів і звіт про власний капітал.
3. Усе, викладене у п.п.1-2.
4. Пояснювальна записка до бухгалтерської (фінансової) звітності.

Запитання 12. Бухгалтерська (фінансова) звітність – це:

1. Бухгалтерський баланс.

2. Звіт про фінансові результати.
3. Звіт про рух грошових коштів і звіт про власний капітал.
4. Усе, викладене у п.п.1-3.

Запитання 13. Загальна сукупність облікової-аналітичної інформації фінансової звітності підрозділяється на такі основні категорії:

1. Інформація, що характеризує поточний фінансовий стан підприємства, а також викладене у п.п. 2-3.
2. Інформація, що має відношення до оподаткування.
3. Інформація, необхідна для ефективного управління організацією.
4. Усе, викладене у п.п.2-3.

Запитання 14. Інформація, що характеризує поточний фінансовий стан підприємства – це:

1. Величина і структура активів і джерел їх отримання, а також викладене в п.п. 2-3.
2. Розмір залучених в оборот матеріальних і фінансових ресурсів, ефективність їх використання.
3. Результати господарської діяльності за певний проміжок часу.
4. Усе, викладене у п.п.2-3.

Запитання 15. Інформація, що має відношення до оподаткування – це:

1. Самостійна інформаційна система.
2. Самостійна функція управління підприємством.
3. Різновид інформації бухгалтерського обліку.
4. Частина інформаційної бухгалтерської системи та викладене у п. 3.

Запитання 16. Інформація, необхідна для ефективного управління організацією – це:

1. Дані про величину витрат на виробництво і реалізацію продукції.
2. Дані про величину очікуваних прибутків і витрат.
3. Дані про прогнозування рівня рентабельності нових видів продукції та інша та викладене у п.п.1-2.
4. Усе, викладене у п.п.1-2.

Запитання 17. Бухгалтерський облік як система складається з таких взаємозв'язаних підсистем:

1. Бухгалтерського фінансового обліку.
2. Бухгалтерського податкового обліку та викладене в п.п. 1 і 3.
3. Бухгалтерського управлінського обліку.
4. Бухгалтерського господарського обліку та викладене в п.п. 1-3.

Запитання 18. Бухгалтерський фінансовий облік як система

макроекономіки:

1. Надає зовнішню звітність.
2. Надає оцінку діяльності менеджменту та викладене у п.1.
3. Надає оцінку управління підприємницькими ризиками.
4. Усе, викладене у п.п.1-3.

Запитання 19. Бухгалтерський податковий облік як система макроекономіки:

1. Надає оцінку виконання зобов'язань по наповненню бюджету.
2. Надає оцінку виконання зобов'язань по наповненню бюджету та оцінку діяльності менеджменту.
3. Надає оцінку виконання зобов'язань по наповненню бюджету та оцінку управління підприємницькими ризиками.
4. Усе, викладене у п.п.1-3.

Запитання 20. Бухгалтерський управлінський облік як система мікроекономіки:

1. Надає інформацію для управління підприємницькими ризиками.
2. Надає інформацію для забезпечення фінансово-економічної безпеки підприємства.
3. Надає інформацію для забезпечення фінансово-економічної безпеки держави та викладене у п. 1.
4. Усе, викладене у п.п.1-2.

Запитання 21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку затверджуються:

1. Урядом України.
2. Спеціальною комісією ООН.
3. Міністерством фінансів України.
4. Президентом України.

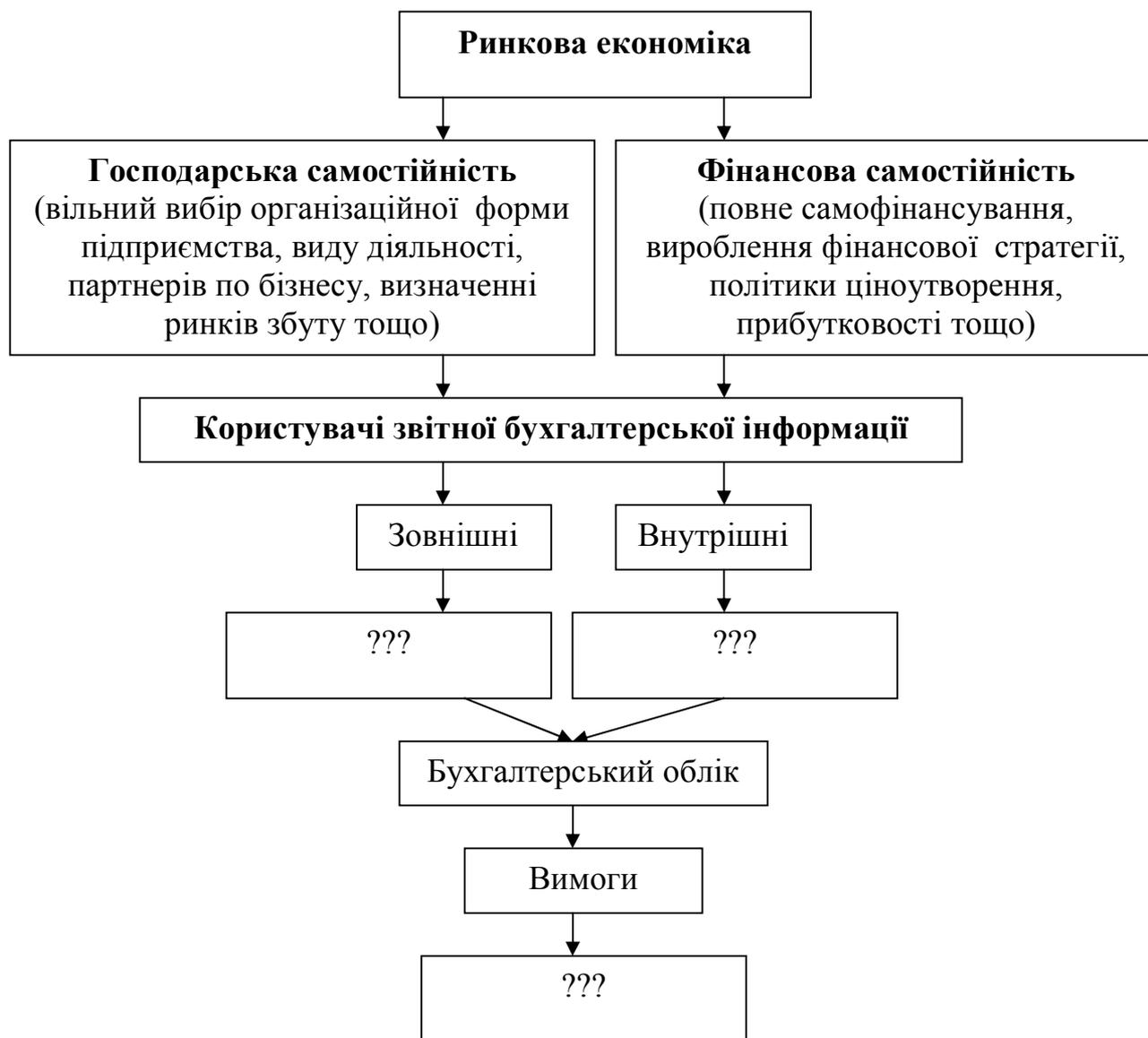
Запитання 22. Обов'язковість ведення бухгалтерського обліку в Україні закріплена в:

1. Законі України «Про податкову службу».
2. Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
3. Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку.
4. Конституції України.

Практичні завдання до глави 1

Завдання 1.

Умова: За наведеною схемою доведіть об'єктивну необхідність функціонування бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки та доповніть схему необхідною інформацією.



Необхідно:

1. Доповнити схему необхідною інформацією.
2. Сформулювати та обґрунтувати своє визначення необхідності функціонування бухгалтерського обліку.

Завдання 2.

Умова: Для однотипних підприємств характерні такі риси: тривалість операційного циклу, кількість працівників, обсяги реалізації виготовленої продукції, обсяг грошового потоку, структура активу та пасиву балансу, кількість основних фондів, обсяг орендованих приміщень.

Необхідно: Розкрити сутність кожного з наведених термінів для однотипних підприємств.

Завдання 3.

Умова: Результатом опрацювання обліково-аналітичної інформації є її систематизація у фінансовій звітності за певними категоріями:

- а) інформація, що відбиває поточний фінансовий стан організації;
- б) інформація, що має відношення до оподаткування;
- в) інформація, необхідна для ефективного управління організацією.

Необхідно: Дати роз'яснення стосовно сутності та можливостей використання інформації за кожною з наведених в умові до даного завдання категорій.

Завдання 4.

Умова: Головна вимога ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності – правильне об'єктивне формування вартості відображених об'єктів.

Необхідно:

1. Сформулювати власне тлумачення складності виконання вказаної вимоги.
2. Дати пояснення впливу окремих факторів на вартість об'єктів обліку.
3. Дати пояснення стосовно пріоритету змісту перед формою, а також розуміння того, наскільки за бездоганними в юридичному сенсі числами стоять реальні цінності.

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та Інтернет-ресурсів до глави 1

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996.
2. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 1-25, затверджені наказами Міністерства фінансів України.
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів. – Житомир, 2005. – 327 с.
4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / С. Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522с. (33 друк. арк.).
5. Лишиленко А.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – К.: Центр учебной литературы, 2008. – 235 с.
6. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
7. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет – веселая наука. Сборник статей. – М.: ООО «1С-Публишинг», 2011. – 638 с.
8. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638с.
9. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
10. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.
11. Шер І. Ф. Бухгалтерія і баланс. – М., 1925. – С. 16.
12. <http://www.buh.ru/document-1252>. – Бухгалтерский учет: зобретение умных или открытие вдумчивых [Електронний ресурс]. – Назва з екрану.
13. http://chitalka.info/ou_01/ou_01index.htm – Бухгалтерський облік у галузях економіки / За ред. В. Б. Захожая і М. Ф. Базася. – К.: МАУП, 2005.

ГЛАВА 2.

ПРАВОВІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО МІСЦЕ У СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНИХ НАУК

2.1. Державне регулювання обліку і звітності

2.2. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку і звітності

2.3. Облік у системі економічних наук

2.4. Питання до роздумів і дискусій

2.1. Державне регулювання обліку і звітності

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

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [8]. Дія цього Закону поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності. Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

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

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

- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Державне регулювання облікової системи України реалізується через систему органів державної влади та державного управління, до яких відносяться Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державне казначейство України, Державний комітет статистики, Державна податкова служба України, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством. Найбільші повноваження у сфері державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності належать Міністерству фінансів України, яке є центральним спеціалізованим органом державної виконавчої влади по управлінню фінансами, по контролю за рухом та витрачанням державних фінансових ресурсів, за виконанням державного бюджету, за дотриманням установами Національного банку і комерційних банків правил касового виконання державного бюджету по доходах. Крім цього, Міністерство фінансів України встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання Державного і місцевих бюджетів, кошторисів витрат бюджетних установ, встановлює форми обліку і звітності з касового виконання бюджетів. Також до його повноважень слід віднести розроблення методології обліку, яка насамперед втілює визначення принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Міністерство фінансів реалізує покладену на нього функцію стосовно регламентації бухгалтерського обліку через механізм регулювання процесом розроблення та затвердження нормативно-правових актів щодо організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, у тому числі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які є основним нормативно-правовим документом у системі регулювання бухгалтерського обліку,

Вони визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

Мета цих стандартів – запобігти застосуванню підприємствами, у тому числі банками, різних підходів щодо розрахунку важливих економічних показників, забезпечити єдність підходу до формування фінансової звітності. Декларування такої адаптації вітчизняного законодавства до міжнародного пов'язано з постійно зростаючою міжнародною економічною інтеграцією взаємопроникнення бізнесу вітчизняних суб'єктів господарювання в економіки інших країн, що вимагає певної одноманітності або, принаймні, передбачливості і зрозумілості вживаних у тій або іншій країні принципів формування і алгоритмів числення облікових показників. Це створює передумови поступового стирання відмінностей між основними світовими системами обліку шляхом максимального наближення (конвергенції) П(С)БО з МСБО.

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

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

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

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

- розробка та затвердження форм бухгалтерського обліку для всіх галузей економіки країни;

- відпрацювання та встановлення загальних обов'язкових вимог до складання, перевірки й використання бухгалтерських документів;

- регулювання періодичності та порядку проведення інвентаризацій;

- розробку системи національних кваліфікаційних характеристик бухгалтерів;

- забезпечення участі України в міжнародних заходах із розвитку практики бухгалтерського обліку та звітності;

- узагальнення й опрацювання міжнародного та вітчизняного досвіду ведення бухгалтерського обліку.

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

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ установлюється Державним казначейством України відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку за погодженням з Міністерством фінансів України. Так, з-поміж багатьох функцій і завдань Державного казначейства України однією з основних вважається розробка нормативно-методичних документів із питань бухгалтерського обліку, звітності та організації виконання бюджетів усіх рівнів, які є обов'язковими для всіх підприємств, установ і організацій, що використовують бюджетні кошти та кошти державних позабюджетних фондів. По суті декларовано методологічне керівництво Державного казначейства у сфері не тільки бухгалтерського обліку виконання бюджетів, а й бухгалтерського обліку виконання кошторису доходів і видатків.

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

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

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

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

- ведення обліку виконання державних планів розвитку народного господарства;
- ведення статистики за галузями економіки країни;
- розробка та затвердження форм звітності, порядку їх складання і подання;
- розробка єдиних показників, за якими здійснюється облік;
- регламентація первинного обліку стосовно всіх галузей економіки України.

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

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

Указані відомства вживають заходи для посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищення професійного рівня кадрів і ролі бухгалтерських служб у забезпеченні ефективності виробництва, здійснюють контроль за додержанням підпорядкованими підприємствами правил ведення

бухгалтерського обліку, аналізують бухгалтерську звітність. Таким чином на галузевому рівні міністерствами та відомствами здійснюється як методологічне, так і організаційне керівництво бухгалтерським обліком.

2.2. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку і звітності

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

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

Закони України та інші нормативно-правові акти
(Укази Президента України, Декрети та Постанови Кабінету Міністрів України)

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти
(накази, інструкції щодо їх застосування тощо)

Інструкції, методичні рекомендації (у тому числі: про застосування плану рахунків, реєстрів та форм бухгалтерського обліку та інші)

Робочі документи щодо ведення бухгалтерського обліку та складання облікової політики розроблених і затверджених органами держави

Рис. 2.1. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку

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

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

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

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

При другому підході – регламентованого регулювання правове регулювання бухгалтерського обліку здійснюється державою, яка, діючи в інтересах всього суспільства, встановлює правові норми, окреслюючи межі можливої поведінки суб'єктів. В основу правового регулювання покладено принцип обов'язковості

дотримання правових норм. Взаємодія економічного та правового регулювання проявляється в тому, що підприємство, при здійсненні обліку, вибирає економічно доцільну для себе лінію поведінки, але при цьому змушене рахуватися з правовими нормами, порушення яких може призвести до юридичної відповідальності та, відповідно, до економічних втрат. Роль законодавства є домінуючою в Континентальній Європі і більшості країн Латинської Америки, хоча ступінь і методи такого регулювання можуть бути різноманітними.

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

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

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

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

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

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

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

2. Закони, що регламентують безпосередньо порядок ведення обліку та складання звітності в Україні. Необхідно зазначити, що питання державного регулювання бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах також регламентовані у прийнятих законах та інших нормативних документах. Так, Закон про бухгалтерську справу, ухвалено у Великобританії, Бельгії, Швеції, Іспанії. У

Франції діє Загальний план ведення бухгалтерії, у Німеччині – Закон про бухгалтерські директиви. Не залежно від назви нормативного документа, всі вони регулюють на державному рівні питання ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності.

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

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

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

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

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

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

Окрім того, регіональні органи державної влади і місцевого самоврядування, видають нормативні акти (рішення місцевих рад), що діють лише в межах адміністративно-територіальних одиниць (село, місто, район, область). Нижчою ланкою в системі нормативних актів є локальні нормативні акти, що приймаються безпосередньо на підприємствах власником чи уповноваженим органом (накази «Про облікову політику», «Про комерційну таємницю» й ін.) Не є нормативними актами: роз'яснення законодавства, листи державних й інших органів, податкові роз'яснення тощо. До XV століття облік не вважався самостійною наукою, а був своєрідним додатком до торговельної діяльності. Саме в той час він був нерегульованим.

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

Директиви з обліку, що застосовуються Європарламентом, є обов'язковими для всіх країн, які входять до Європейського співтовариства. Базою торговельного та бухгалтерського законодавства такої розвиненої країни, як Японія, виступає Торговий кодекс 1899 р., побудований за німецьким Торговим кодексом, який регламентує багато положень, пов'язаних із цінними паперами, правовим статусом юридичних осіб (торговельних товариств), організацією та веденням бухгалтерської роботи. Вплив англо-американського права проявився у Законі

про довірчу власність (1923 р.), акціонерному законодавстві (1951 р.) та антитрестовому Законі Японії (1947-1953 р.р.).

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

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

Таблиця 2.1

Матриця державного регулювання бухгалтерського обліку

№ з/п	Назва нормативно-правових актів та інших документів, за допомогою яких здійснюється державне регулювання	Державні органи, які розробляють (затверджують) нормативно-правове забезпечення з метою регулювання бухгалтерського обліку						
		Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України	Міністерство фінансів України (Методологічна рада з бухгалтерського обліку)	Державне казначейство України	Національний банк України	Державний комітет статистики України	Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах своєї компетенції	Суб'єкт господарювання
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Закони України та інші нормативні акти (Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України), які визначають єдині правила організації і ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності всіма суб'єктами господарювання.	+						

2	Положення (стандарту) бухгалтерського обліку		+			+		
3	Нормативні акти (накази, інструкції та інші), в яких містяться основні поняття, базові правила та прийоми бухгалтерського обліку, викладені загальні вимоги державного регулювання бухгалтерського обліку.		+	+	+	+	+	
4	Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, форми та інші, що роз'яснюють застосування окремих положень розробляються і затверджуються відповідно до галузевих особливостей з врахуванням видів діяльності; типові форми документів, облікових регістрів, форми бухгалтерської документації.		+	+	+	+	+	
5	Робочі документи щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, Наказ про облікову політику організації, робочі плани рахунків бухгалтерського обліку, положення про оплату праці, посадові інструкції та інші (положення, інструкції, накази з ведення бухгалтерського обліку, які перебувають безпосередньо в компетенції організації і є внутрішніми робочими стандартами).		+	+	+	+	+	+

Перспективним напрямком розвитку бухгалтерського обліку є встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за єдиними правилами для всіх суб'єктів. У зв'язку з цим назріла потреба удосконалення не лише системи бухгалтерського обліку в Україні, але також інститутів його регулювання, про що свідчить наукова полеміка.

У науково-професійній спільноті існують різні бачення вирішення цих проблем: від удосконалення роботи існуючого регулятора до створення нового регуляторного органу. Останнім часом вчені зазначають, що у державі немає чіткого визначення відповідального суб'єкта за стан бухгалтерського обліку, у зв'язку з тим, що збирає та обробляє фінансову звітність Державний комітет статистики України, а визначає методологію бухгалтерського обліку і звітності Міністерство фінансів. Крім того, обмежені можливості й невизначений статус Методологічної ради з бухгалтерського обліку не сприяє вирішенню проблем щодо удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні та інститутів його регулювання. Обмеженими є можливості й інших державних інституцій, існуючих професійних бухгалтерських організацій, науки й освіти розв'язувати проблемні питання бухгалтерської кризи в Україні.

Виходячи з вищевказаного, необхідно на законодавчому рівні:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

урахуванням галузевих особливостей, так і потребам самого підприємства в інформаційному забезпеченні оперативного управління, контролю та складання звітності.

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

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

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

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

бюджетних установ та підприємств, звітність яких повинна оприлюднюватися відповідно до змін, внесених Законом України № 2457-VI (2457-17) від 08.07.10р.).

Також суб'єкт господарювання може самостійно:

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

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

- визначати права працівників на підписання бухгалтерських документів;

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

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

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

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

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

явищам у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізацію внутрішньогосподарських резервів, формування повної й вірогідної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства (установи), необхідної для оперативного керівництва та управління, а також для використання інвесторами, контрагентами, кредиторами, фінансовими, податковими, статистичними і банківськими установами та іншими заінтересованими органами й організаціями.

До важливих передумов оптимальної організації обліку належать:

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

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

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

На основі даних бухгалтерського обліку підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) зобов'язані складати фінансову звітність, яка включає баланс, звіт про фінансові

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

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

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

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

Можна погодитися з тезою окремих вчених стосовно того, що бухгалтерський облік втрачає функцію рахівництва, його акценти зміщуються на державний, громадський чи соціально-орієнтований рівень, а бухгалтер з

державного контролера перетворюється на фахівця, який бере участь у прийнятті управлінських рішень на користь власника. Бухгалтерський облік стає закритим для працівників, він не захищає їх інтереси й не слугує робітникам. Відсутність законодавчих важелів, стимулюючих якісне ведення бухгалтерського обліку, зрештою сформувало:

- недбале відношення до ведення бухгалтерського обліку;
- ігнорування правил П(С)БО;
- надання недостовірної фінансової звітності суб'єктами господарювання або ненадання її взагалі.

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

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

В сучасних умовах господарювання бухгалтерський облік має усі передумови, щоб держава використовувала його як організаційно-економічну систему регулювання (а не управління) економікою. Для цього слід добитись виконання основного призначення бухгалтерського обліку – надання достовірної

інформації користувачам. Теперішній статус бухгалтерського обліку вимагає належного визнання, як соціально-економічного інституту. Це створить передумови для використання бухгалтерського обліку як організаційно-економічної системи регулювання економіки.

2.3. Облік у системі економічних наук

Бухгалтерський облік відповідає усім критеріям науки, розробленим філософами. Однак мало хто із обліковців вважає свою справу наукою. На питання – чи може бухгалтерський облік вважатись наукою? – цікаве і корисне пояснення зробив Я.В.Соколов, видатний російський вчений, доктор економічних наук, професор, член Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів Росії. Він навів спогад про відповідь на це запитання свого учителя проф. Н.С. Помазкова (1889-1968). Підчас лекції студентка подала проф. Н.С. Помазкову записку. Він відірвався від конспекта, з якого задиктовув текст, і зачитав послання студентки з її запитанням. Вона питала, чи можна вважати бухгалтерію наукою. Професор, дивлячись в аудиторію, сказав: «Іде трамвай. Вагоновожатий крутить ручку. Вагон з пасажирами рухається. Смішно стверджувати, що вагоновожатий займається науковою роботою. Однак ті люди, що спроектували електричні провoda, сам вагон, його двигун і рельси – вчені». Студентам стало зрозуміло, – згадував проф. Я.В. Соколов, – що проф. Н.С. Помазков, який написав конспект, займається наукою; натомість студенти, котрі записують почуті фрази, наукою не займаються [30, с. 351-352].

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

У класифікації економічних наук «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» має код 08.00.09. Виділення бухгалтерського обліку в самостійну науку

зумовлено тим, що бухгалтерський облік накопичує, групує і систематизує факти господарської діяльності, є досконалою інформаційною базою управління підприємством. Застосування методичних прийомів аналізу та аудиту дає змогу за даними бухгалтерського обліку розкрити причинно-наслідкові результати господарської діяльності, активізувати та прогнозувати цю діяльність. Взаємозв'язок і місце бухгалтерського обліку у науковому середовищі яскраво відображено на рис. 2.2.

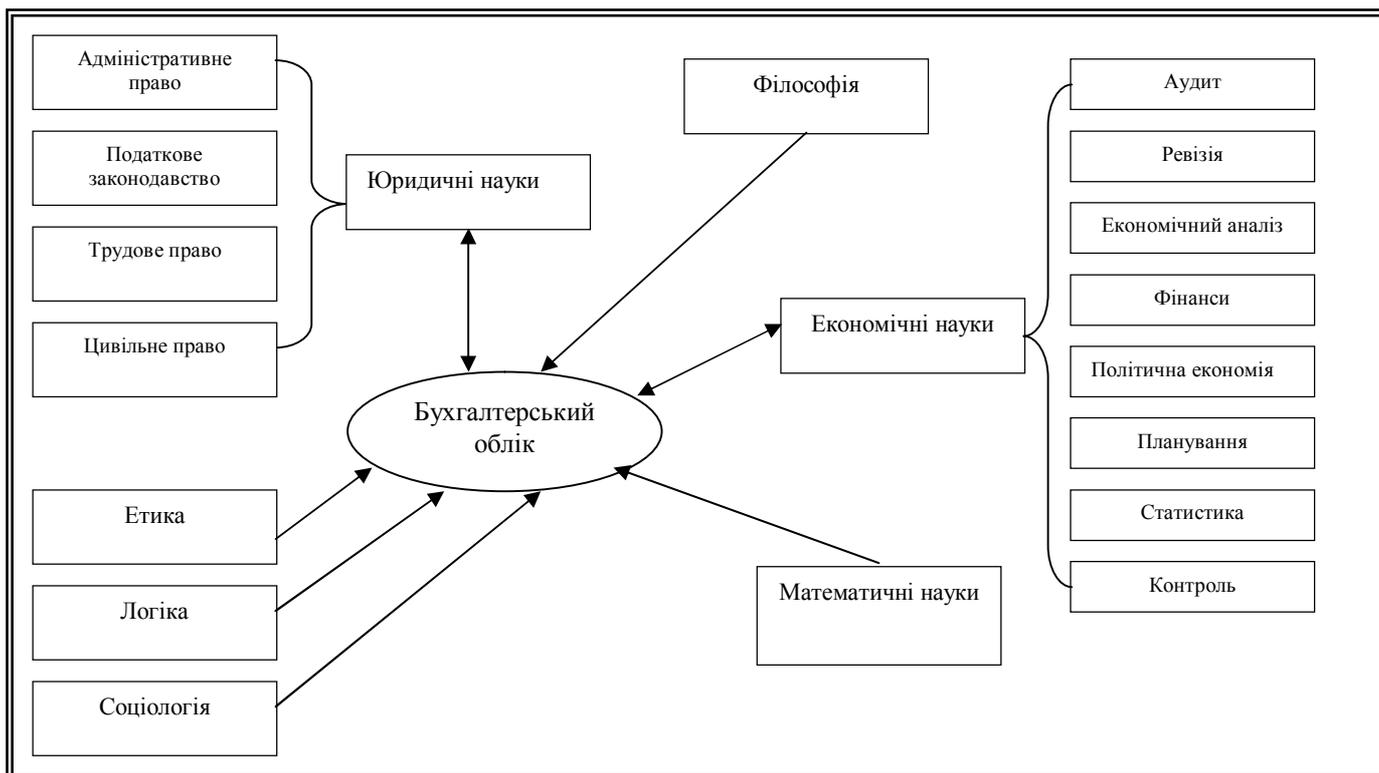


Рис. 2.2. Місце і взаємозв'язок бухгалтерського обліку у науковому середовищі

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

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

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

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

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

Економічна теорія розглядає суть економічних категорій: предмети праці, основні засоби, прибуток, рентабельність та інше. Вона вивчає економічну систему в цілому, важливі закони її руху, в основі яких лежать відносини власності. Складова власності є об'єктом вивчення бухгалтерського обліку. Натомість розвиток основних положень економічної теорії неможливий без обробки, систематизації та узагальнення первинних даних обліку.

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

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

юридичні науки, правові дисципліни формують правове поле бухгалтерського обліку підприємств, організацій і установ.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Галузеві економіки вивчають економіку відповідних галузей національного господарства. На підприємствах, які діють в цих галузях, функціонує бухгалтерський облік, який дає кількісне відображення роботи даного підприємства.

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

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

уявлення про мовознавство – філологію.

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

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

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

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

Етика бухгалтера покликана забезпечити узгодження його особистої поведінки і тієї міри відповідальності, яка об'єктивно притаманна представникам цієї професії. Етичні норми встановлюють моральні критерії, якими повинен

керуватися і яких зобов'язаний дотримуватися кожен бухгалтер під час здійснення своєї професійної діяльності.

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

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

Вона вивчає економічну систему в цілому, важливі закони її руху, в основі яких лежать відносини власності. Складова власності є об'єктом вивчення бухгалтерського обліку. Водночас, розвиток основних положень економічної теорії неможливий без обробки, систематизації та узагальнення первинних даних обліку.

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

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

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

Філологія – наука про мову. Бухгалтер повинен чітко уявляти, що

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

Дуже важливим є тісний зв’язок бухгалтерського обліку з математикою. Саме у математики бухгалтерський облік запозичив одну з головних своїх рис – точність. Вона необхідна для виконання розрахунків, не випадково бухгалтерів ще називають рахунковими працівниками. У практичній роботі бухгалтер постійно зустрічається зі всіма арифметичними діями, з нарахуванням простих та складних відсотків, широко використовує матричну модель взаємозв’язку рахунків, теорію множин, математичну логіку. Математика у сучасних умовах автоматизації обліково-аналітичних робіт відіграє важливу роль в алгоритмізації облікового процесу, моделюванні господарських процесів, розробці й використанні економіко-математичних методів аналізу. Теорія ймовірностей і математична статистика дають змогу виміряти ступінь відповідності облікових даних реальному стану речей, оцінити ймовірність помилок, що виникають при реєстрації фактів, використати науково обґрунтовані статистичні методи зведення та групування, вибіркового обстеження.

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

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

Бухгалтерський облік спирається на законодавчу базу, яка регулює

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

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

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

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

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

виступає частиною облікового процесу на всіх його стадіях.

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

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

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

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

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

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

професійної діяльності.

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

Для відображення різнобічної діяльності підприємств і організацій з метою одержання інформації, необхідної для управління і контролю, використовують три види господарського обліку: оперативний, бухгалтерський і статистичний. Кожен з них має свої завдання, об'єкти обліку, способи одержання та опрацювання інформації і виконує свою роль у здійсненні функцій, покладених на господарський облік в суспільстві.

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

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

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

Оперативний облік має велике значення, оскільки без своєчасної конкретної інформації неможливо управляти діяльністю підприємства. Особливо зростає значення обліку в ринкових умовах господарювання, коли потрібне гнучке

маневрування ресурсами, повсякденний контроль за їх використанням, виробництво саме тієї продукції (послуг), яка користується попитом у споживачів (покупців).

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

У бухгалтерському обліку господарські операції відображаються систематично і послідовно, в міру їх здійснення, чим забезпечується суцільне і безперервне спостереження і контроль за господарською діяльністю. Цим бухгалтерський облік відрізняється від оперативного і статистичного, які застосовують метод часткового (вибіркового) спостереження і контролю.

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

Отже, бухгалтерський облік встановлює взаємозв'язок між економікою і правом у процесі господарської діяльності.

Для забезпечення систематичного і взаємопов'язаного відображення господарських засобів і процесів у бухгалтерському обліку застосовують особливі, тільки йому властиві способи опрацювання облікової інформації – рахунки, подвійний запис операцій на рахунках, балансові узагальнення та ін.

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

інші соціально-економічні явища (чисельність і склад населення, рівень добробуту, охорони здоров'я тощо).

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

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

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

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

2.4. Питання до роздумів і дискусій

Зростання вимог до облікової системи в умовах глобалізації потребує удосконалення концепції обліку, про що останнім часом неодноразово наголошували вітчизняні та російські вчені, зокрема Бутинець Ф.Ф., Пушкар М.С., Соколов Я.В., Палій В.Ф. Вченими пропонуються щодо цього різні підходи, однак, без перебільшення можна стверджувати, що на сучасному етапі розвитку суспільного виробництва й економічних наук, зокрема – облікових, актуальним є вирішення проблеми розвитку концептуальних засад створення цілісної системи

обліку. Дієвим поштовхом до такого розвитку подій є не лише наукові пошуки, але також нескінченні запити практиків з обліку і звітності. Тому доцільним і необхідним, як в суто науковому, так і в прикладному – практичному аспекті стає пошук шляхів до вирішення таких дискусійних питань:

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

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

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

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

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

Мають сенс висловлювання економістів з приводу багатовекторності облікової сфери. Однак за сутністю і формою вони, по-перше, не є метою обліку, а розкривають лише аспекти цілеспрямування діяльності облікових систем. По-

друге, у розкритті сутнісного навантаження означених аспектів існує певна хибність:

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

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

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

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

За сучасного стану розвитку економічних наук явною також є інноваційна властивість системи та цілеспрямованість створюваної нею продукції – інформації, що є підґрунтям для складання планів, прогнозів та з урахуванням якої розробляється стратегія розвитку організації в цілому. У цьому контексті вагомою видається теза стосовно того, що економічний розвиток повинен бути не

інерційний, як було досі, а інвестиційний, який був би спрямований на структурну модернізацію шляхом впровадження інновацій.

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

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

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

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

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

Займаючись проблемами аналізу національної економіки, вітчизняні вчені відмічають, що її ефективність залежить від інформаційного забезпечення, в основі якого лежить облікова інформація. Саме завдяки наявності достовірної облікової інформації у цілому можна судити про економічний та соціальний розвиток держави. В цьому контексті мета функціонування підприємства, яке є важливою частиною загальної суспільно-економічної системи країни, повинні втілювати також її інтереси, а не обмежуватися лише власними цільовими установками.

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

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

Отже, дослідження соціального аспекту функціонування облікової системи вказує на його соціальну орієнтацію шляхом досягнення оптимального забезпечення зацікавлених сторін необхідною для них інформацією. Іншими словами, мета обліку в його соціальному аспекті визначає орієнтацію на

забезпечення інформацією не лише системи управління підприємством, на якому вона створена та функціонує, але також зацікавлених сторонніх споживачів – акціонерів, інвесторів, банків, фінансових установ, органів податкової служби, контрагентів та інших юридичних і фізичних осіб. Соціальне значення обліку полягає в попередженні зайвого ризику, передусім, такого явища, як банкрутства при прийнятті рішень щодо ділових відносин між підприємствами. Отже, соціальне значення системи обліку зростає в ринковому середовищі, тому що без облікової інформації неможливе функціонування ринку в автоматичному режимі, коли слабкі підприємства гинуть, на їх місці з'являються нові, а в цілому економіка є здоровою та стабільною.

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

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

Отже, за сучасного розвитку економіки облікова інформація повинна формуватись з урахуванням багатовекторності її цілеспрямування. Але на заваді

цьому стає, по-перше, методологічна та методична неузгодженість функціонування облікових підсистем; по-друге, – власне невизначеність, розмитість, відсутність чітко сформульованих цільових орієнтирів для кожної з підсистем у відповідності з її значенням, місцем і роллю в процесі діяльності суб'єкта господарювання.

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

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

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

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

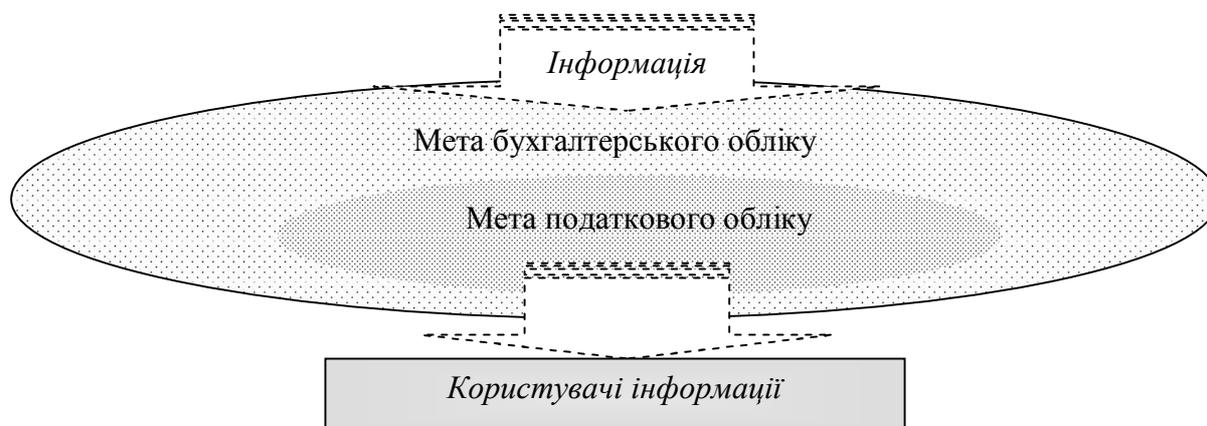


Рис.2.3. Векторна спрямованість мети в облікових підсистемах

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

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

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

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

акти, застосовують так звані «нетрадиційні заходи», інкримінують порушення ведення податкового обліку.

Принциповим недоліком діючого вітчизняного законодавства з обліку є існування економічно необґрунтованих розбіжностей в підходах до визнання та оцінки доходів і витрат для визначення прибутку в облікових підсистемах, що унеможлиблює складання податкової та фінансової звітності за єдиним розрахунковим алгоритмом визначення достовірного прибутку.

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

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

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

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

інтерпретацію великої кількості різних облікових даних, значна частина яких, у свою чергу, також є результатом зведених показників.

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

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

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

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

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

Поділяємо також думку багатьох фахівців з приводу того, що традиційний вітчизняний облік не задовольняє, передусім, сучасні потреби користувачів для

прийняття ефективних рішень, тому що жодне із сучасних завдань менеджменту не збігається із загальними положеннями традиційної моделі ведення обліку.

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

Аналогічного погляду дотримуються також вчені, які закликають до необхідності знаходження консенсусу у поглядах стосовно принципів формування інформації для користувачів. При цьому, поєднання інтересів приватних власників з державними інтересами потребує максимально прозорої інформації щодо діяльності підприємств і відпрацювання таких облікових механізмів, які б надавали користувачам упевненості в достовірності цієї інформації. Заслуговує на увагу точка зору щодо розширення межі можливостей бухгалтерської інформації. Для цього автори пропонують вирішити проблему сумісності системних даних бухгалтерського обліку і системи оціночних показників бізнесу, що потребує концентрації уваги не на форматах бухгалтерських звітів, а на гармонізації показників вартості бізнесу і податкової інформації. Виходячи з цього, у підсумку, за мету облікової звітності пропонується вважати адекватну характеристику фактичного стану справ компанії з урахуванням навколишнього ринкового середовища. Така наукова пропозиція є слушною у зв'язку з тим, що окреслює наявність однієї з передумов створення облікової системи, орієнтованої на потреби різних користувачів. Інші

вчені зазначають, що державне регулювання обліку ніколи не буде здатне забезпечити практично оптимальну звітність.

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

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

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

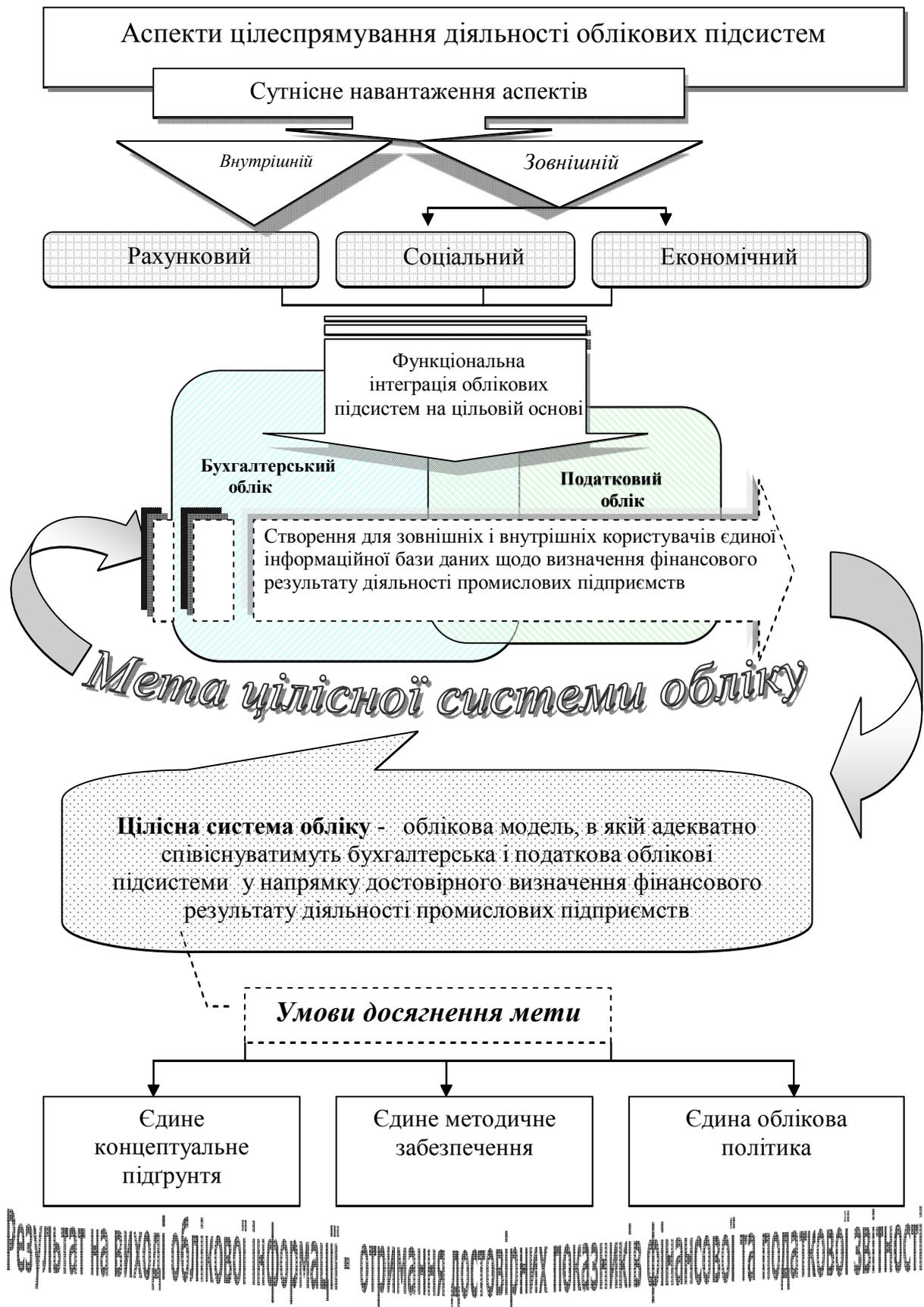


Рис.2.4. Визначення загальної мети цілісної системи обліку

На цьому рисунку через призму дослідження цілеспрямування облікових підсистем у їх функціональній інтеграції схематично представлено процес визначення загальної мети цілісної системи обліку. Отже, нагальну потребу створення цілісної системи обліку можна визначити через її мету, яка полягає в забезпеченні корисною інформацією зовнішніх і внутрішніх користувачів для правильних управлінських рішень. Звідси актуальними постають завдання щодо відбору таких показників господарської діяльності промислового підприємства, які можуть бути предметом аналізу процесів, операцій, явищ з боку всіх користувачів. А це означає, що на вході в облікову систему повинна надходити тільки корисна інформація, яка свідчить про фінансово-господарські процеси, а на виході – інформація про результат фінансово-господарських процесів (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Цільова трансформація інформаційних потоків у цілісній системі обліку
У підсумку до вищевказаного можна зробити такі висновки:

1) Дослідження провідних зарубіжних та вітчизняних вчених проблеми визначення загальної мети обліку в рахунковому, соціальному, економічному аспектах мають позитивне значення з приводу багатовекторності облікової сфери. Однак розгляд загальної мети тільки у такому контексті є дискусійним, тому що: рахунковий, соціальний, економічний аспекти за сутністю і формою не є метою обліку, а лише розкривають цілеспрямування діяльності облікових систем; не є системними стосовно системи обліку; є різнозначними, різнопорядковими.

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

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

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

Отже, оптимальна інформаційна трансформація є можливою лише при такій моделі, в якій бухгалтерський і податковий облік за тотожними концептуальними засадами (метою, методологією, методичним забезпеченням) адекватно співіснують один з одним.

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

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

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

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 2:

1. Розкрити поняття «державне регулювання бухгалтерського обліку» та визначити мету державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

2. Через які органи державної влади та державного управління реалізуються державне регулювання облікової системи України ?

3. Окреслити коло завдань і функцій у сфері правового регулювання (регламентації) бухгалтерського обліку і фінансової звітності таких керівних органів, як:

- Міністерство фінансів України;
- Державний комітет статистики України;
- Національний банк України;
- Державне казначейство України;

4. Визначити статус, склад Методологічної ради з бухгалтерського обліку, мету її утворення

5. Охарактеризувати нормативно-правові документи, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, та розкрити їх певну підпорядкованість.

6. Окреслити перспективний напрямок розвитку бухгалтерського обліку і фінансової звітності та шляхи удосконалення бухгалтерського обліку у сфері його регулювання.

7. Що є складовою організації бухгалтерського обліку в Україні ?

8. Розкрити сутність методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку.

9. На підставі відповідних норм визначити повноваження суб'єктів господарювання стосовно організації бухгалтерського обліку, які забезпечують його ведення.

10. Визначити заходи, які забезпечують оптимальну організацію ведення обліку та складання фінансової звітності в Україні.

11. Дати характеристику бухгалтерського обліку, як самостійної економічної науки.

12. Розкрити взаємозв'язок бухгалтерського обліку з економічними науками.

13. Охарактеризувати взаємозв'язки бухгалтерського обліку, як функції управління.

14. Визначити відмінності між видами обліку.

15. Скласти класифікацію господарського обліку.

16. Обґрунтувати функції бухгалтерського обліку.

17. Навести характеристику ролі бухгалтерського обліку в прийнятті управлінських рішень.

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей:

1. Перспективи розвитку державного регулювання обліку і звітності.
2. Оцінка стану нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку і звітності.
3. Облік у системі економічних наук.
4. Місце і взаємозв'язок бухгалтерського обліку у науковому середовищі.
5. Перспективи функціональної інтеграції в обліковому середовищі.
6. Функціональне призначення керівних органів бухгалтерського обліку в управлінні економікою.
7. Оптимальна організація ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.
8. Державна регламентація нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.
9. Оптимізація методичного забезпечення обліку та складання фінансової звітності.
10. Розвиток теоретичних основ бухгалтерського обліку в Україні.
11. Цільове спрямування бухгалтерського обліку.

Тести

Запитання 1. Господарський облік поділяють на:

1. Фінансовий, податковий, управлінський.
2. Оперативний, статистичний, бухгалтерський.
3. Бухгалтерський, виробничий, управлінський.
4. Немає правильної відповіді.

Запитання 2. Бухгалтерський облік є складовою більш широкого поняття:

1. Податковий облік.
2. Фінансовий облік.
3. Господарський облік.

4. Немає правильної відповіді.

Запитання 3. Упорядкована і регламентована система збирання, вимірювання, обробки та передачі інформації про господарюючий суб'єкт користувачам для прийняття управлінських рішень – це:

1. Одне з відомих визначень бухгалтерського обліку.
2. Визначення бухгалтерського обліку, наведене в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".
3. Визначення завдання курсу "Теорія бухгалтерського обліку".
4. Немає правильної відповіді.

Запитання 4. На формування цілісної системи обліку впливають такі фактори:

1. Загальна політична ситуація і тенденції економічного розвитку країни та світу та п.п 2-3.
2. Податкова система країни і світу та співіснування облікових систем світу.
3. Внутрішні і зовнішні користувачі облікової звітності.
4. Зовнішні користувачі облікової звітності, інвестори та власники підприємства.

Запитання 5. Обов'язковість ведення бухгалтерського обліку в Україні закріплена в:

1. Законі України "Про податкову службу".
2. Законі України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні".
3. Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку;
4. Конституції України.

Запитання 6. Бухгалтерський облік належить до циклу:

1. Юридичних дисциплін.
2. Математичних дисциплін.
3. Філософських дисциплін.
4. Економічних дисциплін.

Запитання 7. Як наукова та навчальна дисципліна бухгалтерський облік жодного відношення не має до:

1. Теорії економічного аналізу.
2. Математичного моделювання.
3. Геології.
4. Фінансового права.

Запитання 8. Доповніть речення: "Бухгалтерський облік є основою для

вивчення таких дисциплін...":

1. Економічна теорія, економічна політика.
2. Менеджмент та маркетинг.
3. Аудит, ревізія і контроль.
4. Теорія ймовірностей, математична статистика.

Запитання 9. Бухгалтерський облік входить у групу:

1. Гуманітарних дисциплін.
2. Природничих дисциплін.
3. Фундаментальних дисциплін.
4. Економічних.

Запитання 10. Державне регулювання облікової системи України реалізується через:

1. Систему органів державної влади.
2. Систему органів державного управління та викладене у п. 1.
3. Систему органів державної податкової адміністрації.
4. Систему органів Міністерства фінансів України.

Запитання 11. Поняття «державне регулювання бухгалтерського обліку» означає:

1. Комплекс заходів законодавчого, виконавчого та контролюючого характеру, за допомогою яких державними органами здійснюється методологічне, методичне та організаційне забезпечення функціонування системи бухгалтерського обліку в Україні.

2. Комплекс заходів, за допомогою яких уповноваженні державні органи регулюють фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання.

3. Комплекс процедур, за допомогою яких відповідними державними органами забезпечується активний вплив на хід господарських процесів у діяльності підприємства.

4. Немає правильної відповіді.

Запитання 12. Мета державного регулювання обліку:

1. Удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

2. Створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх користувачів.

3. Гарантування доступу до інформації, що міститься у бухгалтерського обліку та фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

4. Немає правильної відповіді.

Запитання 13. Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначаються:

1. Господарським кодексом України.
2. Міжнародними стандартами фінансової звітності.
3. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
4. Усі відповіді правильні.

Запитання 14. Дія Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» поширюється:

1. На усіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, крім банківських установ.
2. На усіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності.
3. На усіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, крім суб'єктів малого підприємництва.
4. На усіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, крім бюджетних установ.

Запитання 15. Державне регулювання облікової системи України реалізується через:

1. Систему органів державної влади та державного управління;
2. Міністерство фінансів України.
3. Державну податкову службу України.
4. Національний банк України, Державне казначейство України.

Запитання 16. Функції Міністерства фінансів України стосовно регламентації бухгалтерського обліку:

1. Розроблення та затвердження нормативно-правових актів щодо організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.
2. Розроблення та затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
3. Розроблення методології обліку.
4. Розроблення методичного забезпечення обліку.

Запитання 17. Методологічна рада з бухгалтерського обліку – це:

1. Обов'язкова структура у системі органів державного управління.
2. Державний орган у системі державної влади.
3. Дорадчий орган при Міністерстві фінансів України.
4. Усі відповіді правильні.

Запитання 18. Склад Методологічної ради з бухгалтерського обліку – це:

1. Висококваліфіковані науковці.
2. Спеціалісти міністерств та інших центральних органів виконавчої влади.
3. Представники громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України.
4. Спеціалісти підприємств України.

Запитання 19. Мета створення Методологічної ради з бухгалтерського обліку:

1. Організація розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
2. Розробка методологічного забезпечення по впровадженню сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації.
3. Удосконалення організаційних форм і методів податкового обліку в Україні.
4. Розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Запитання 20. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банківських установах встановлюється:

1. Державним казначейством України.
2. Державною податковою службою України.
3. Методологічною радою з бухгалтерського обліку.
4. Національним банком України.

Запитання 21. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності у бюджетних установах встановлюється:

1. Державним казначейством України.
2. Державною податковою службою України.
3. Методологічною радою з бухгалтерського обліку.
4. Національним банком України.

Запитання 22. Функції Державного комітету статистики України з питань загального керівництва системою обліку:

1. Ведення обліку виконання державних планів розвитку народного господарства.
2. Регламентація первинного обліку стосовно всіх галузей економіки України.
3. Розробка та затвердження форм звітності, порядку їх складання і подання.
4. Розробка єдиних показників, за якими здійснюється облік.

Запитання 23. Ступені нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку (розмістити у порядку зростання):

1. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти; Закони України та інші нормативно-правові акти; Робочі документи; Інструкції, методичні рекомендації.

2. Закони України та інші нормативно-правові акти; Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти; Робочі документи; Інструкції, методичні рекомендації.

3. Робочі документи; Інструкції, методичні рекомендації; Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти; Закони України та інші нормативно-правові акти.

4. Правильної відповіді немає.

Запитання 24. Методологічне забезпечення бухгалтерського обліку – це:

1. Розроблені рекомендації щодо підвищення кваліфікації бухгалтерів.

2. Розроблені та затверджені форми бухгалтерського обліку для всіх галузей економіки країни.

3. Концептуальні засади ведення обліку.

4. Немає правильної відповіді.

Запитання 25. Методичне забезпечення бухгалтерського обліку –це:

1. Розроблені принципи ведення бухгалтерського обліку.

2. Розроблені правила документообігу.

3. Методичні вказівки, рекомендації, інструкції щодо застосування законодавчих актів та стандартів бухгалтерського обліку.

4. Усі відповіді правильні.

Запитання 26. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції:

1. Власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів;

2. Міністерства фінансів України.

3. Методологічної ради з бухгалтерського обліку.

4. Усі відповіді правильні.

Запитання 27. До організації бухгалтерського обліку на підприємстві відноситься:

1. Вибір форми бухгалтерського обліку.

2. Розробка системи та вибір форми управлінського обліку.

3. Вибір технології обробки облікової інформації.

4. Визначати доцільність застосування положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Запитання 28. Оптимальна організація обліку передбачає:

1. Фіксацію господарських процесів.
2. Формування повної й достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства.
3. Виконання всіх функцій бухгалтерського обліку.
4. Виявлення і мобілізацію внутрішньогосподарських резервів.

Запитання 29. Контроль за дотриманням правил ведення бухгалтерського обліку здійснюється:

1. Власниками або уповноваженими посадовими особами підприємства.
2. Аудиторськими фірмами.
3. Державною податковою службою України.
4. Відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

Запитання 30. Передумови удосконалення вимог ведення бухгалтерського обліку пов'язані з:

1. Відсутністю законодавчих важелів, стимулюючих якісне ведення бухгалтерського обліку.
2. Наближенням до міжнародних стандартів фінансової звітності.
3. Неузгодженістю та складністю фактичного застосування окремих правил П(С)БО.
4. Вітчизняний бухгалтерський облік не потребує нормативного удосконалення.

Практичні завдання до глави 2

Завдання 1.

Умова: Підприємство придбало авто у 2004 році. У травні 2011 року було замінено кузов цього автомобіля.

Необхідно:

1. Визначити наявність правового підґрунтя для кваліфікації даної господарської операції.
2. Сформулювати за конкретними пунктами обраних нормативних чинників загальний механізм господарської операції із заміни кузова у бухгалтерському обліку.

Завдання 2.

Умова: Підприємство придбало авторське право з терміном експлуатації 9 місяців.

Необхідно:

1. Визначити наявність правового підґрунтя для відображення придбаних цінностей у бухгалтерському обліку.
2. Сформулювати за конкретними пунктами обраних нормативних чинників загальний механізм визначення виду активів за придбаними цінностями.

Завдання 3.

Умова: На підприємстві наявні основні засоби, для яких була встановлена нульова ліквідаційна вартість.

Необхідно:

1. Визначити наявність правового підґрунтя для перегляду ліквідаційної вартості основних засобів з метою подальшого нарахування амортизації.
2. Обґрунтувати доцільність застосування кожного нормативного чинника.
3. Сформулювати за конкретними пунктами обраних нормативних чинників загальний механізм перегляду ліквідаційної вартості основних засобів.
4. Вказати посадових осіб, які мають право приймати рішення про перегляд ліквідаційної вартості основних засобів.

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та

Інтернет-ресурсів до глави 2

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1999 № 996-XIV // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
2. Постанова Кабінету Міністрів України "Про концепцію побудови національної статистики України та Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики" // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
3. Постанова Кабінету Міністрів України "Про внесення змін і доповнень до державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики" // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // <http://zakon.rada.gov.ua>

5. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
6. Указ Президента України “Про заходи щодо поліпшення роботи органів державної статистики” // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
7. Указ Президента України “Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку і статистики” // <http://uazakon.com/document/tpart13/isx13563.htm>
8. Податковий кодекс України// Вісник податкової служби України. – 2010. – № 46 (ч.1-2). – 240с.
9. Базась М.Ф., Базась Є.Ф., Матюха М.М. Основи бухгалтерського (фінансового) та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку: Навчальний посібник / М.Ф. Базась, Є.Ф. Базась, Матюха М.М. / – К.: МАУП, 2006. – 182с.
10. Білоусько В.С., Беленкова М.І. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / За ред. В.С. Білоусько // Харьк. нац. аграр. ун-т ім. В.В.Докучаєва. – Х., 2006. – 423 с.
11. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку. – К.: 2000. – 692с.
12. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
13. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії. Навчально-практичний посібник / Під заг. ред. Сопко В.В. – ТОВ «Видавничий Дім «Професіонал» К, 2004. – 180 с.
14. Бухгалтерський облік у галузях економіки / За ред. В.Б. Захожая і М.Ф. Базася. – К.: МАУП, 2005. – http://chitalka.info/ou_01/ou_01index.htm
15. Бухгалтерский учет: изобретение умных или открытие вдумчивых [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document-1252>. – Назва з екрану.
16. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія /С.Ф. Голов/. – К.: ЦУЛ, 2007. – 522 с.

17. Жук В.М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні [Електронний ресурс] / В.М. Жук // Фінанси України. – 2009. – № 7. – с.100-113. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fu/2009_7/pdf/ZHUK.pdf
18. Копилов В.А., Ловінська Л.Г. Організаційні засади національної системи бухгалтерського обліку в Україні / В.А. Копилов, Л.Г. Ловінська // Методичні аспекти аналітичних досліджень. – Економіка і прогнозування. –2007. – № 2. – С. 127-137.
19. Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку: Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
20. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
21. Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: «Все про бухгалтерський облік», 1999. – с. 288.
22. Лишиленко А.В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2008. – 238 с.
23. Максимова В.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні: синергетичний підхід // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Вип. 250: В 9 т. – Т. IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. – 288 с.
24. Максимова В.Ф., Артюх О.В. Функціональна інтеграція облікових підсистем на цільовій основі // Економічний аналіз: Збірник наукових праць ТНЕУ. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – С. 299-304.
25. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних заходів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця . – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 476 с.
26. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
27. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

ГЛАВА 3.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СУЧАСНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТОМ ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Принципи бухгалтерського обліку

3.2. Завдання бухгалтерського обліку та вимоги до нього

3.3. Види обліку та їх характеристика

3.1. Принципи бухгалтерського обліку

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

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

Сприйняття, представлення, а головне застосування принципів проходять багатократну суб'єктну адаптацію. Застосовується суб'єктивний підхід. Він спричиняє багатоманітність визначень та, як наслідок, переважає у нормативних актах з регулювання бухгалтерського обліку.

Характерними принципами бухгалтерського обліку підприємств різних галузей є:

Принцип (автономності) підприємства

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Незважаючи на всі переваги цього принципу, все ж таки цифри не можуть передати стан здоров'я президента компанії, її кадрову політику чи стан конкурентів. Бухгалтерський облік не розкриває повної картини компанії, тому той, хто користується фінансовою документацією, повинен усвідомлювати це, хоча інколи інформація нефінансового характеру є більш важливою.

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

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

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

Принцип послідовності (або принцип постійності)

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

Якщо компанія часто змінює методи ведення обліку без нагальної потреби, то ведення бухгалтерського обліку стає більш формальним, тому що в таких

умовах порівняти фінансові результати компанії складно і, більше того, втрачає свою суть.

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

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

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

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

Економічні ресурси підприємства називаються його активами. Активи складаються з коштів, землі, будинків, обладнання та іншого майна і майнових прав. Принцип історичної собівартості, як і принцип безперервності, є одним з фундаментальних принципів бухгалтерського обліку. Цей принцип означає, що активи компанії відображаються у фінансових документах за ціною їхнього придбання (за собівартістю). Собівартість є основою послідовності бухгалтерського обліку.

З часом, через різні причини, вартість активів компанії може змінюватись. Проте бухгалтер не відображає зміни вартості активів у фінансовій звітності, крім випадків придбання нових активів. Тому існує велика відмінність між вартістю

активів, що відображена в документах, від її поточної (ринкової) вартості. У фінансових документах, як правило, активи відображені за їхньою історичною ціною, тобто ціною їхнього придбання.

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

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

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

Принцип фактичної реалізації застосовується для визначення суми, яка повинна бути визнана як виручка після відвантаження продукції. За цим принципом облік доходу здійснюється за допомогою методу нарахування, тобто відразу після відвантаження продукції (надання послуг) та пред'явлення рахунка покупцеві.

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

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

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

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

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

Продаж товарів або надання послуг мають два аспекти:

- виручка від реалізації, яка певною мірою відображає зростання нерозподіленого прибутку;
- витрати, що відображають зменшення нерозподіленого прибутку, тому що певна частка активів була використана в процесі діяльності.

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

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

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

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

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

Принцип двосторонньої тотожності (або двобічності).

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

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

АКТИВИ = ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ + ЗОБОВ'ЯЗАННЯ.

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

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

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

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

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

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

Підприємства переробної промисловості характеризуються значними матеріально виробничими запасами та капіталомісткістю, що вимагає значних кредитних ресурсів. Підприємствам цієї галузі потрібні позики для: придбання обладнання для виробництва; закупки сировини та матеріалів; фінансування дебіторської заборгованості; вдосконалення процесу виробництва. Тому в структурі балансу підприємств цієї галузі значні суми припадуть на матеріально виробничі запаси та дебіторську заборгованість по активах балансу, а також на кредиторську заборгованість по пасивах балансу.

Оптові торговці починають свій цикл з використання готівки та комерційного кредиту для закупки запасу товарів. Коли запаси продані, виникає дебіторська заборгованість, яка після надходження грошей перетворюється на

готівку. Тому в балансі підприємства значні суми припадуть на готівку та дебіторську заборгованість по активах. Оптовим торговцям не потрібне обладнання чи інші основні засоби. Кредитні заявки від них надходять, головним чином, на поповнення обігових коштів, закупівлю товарів, а також на фінансування дебіторської заборгованості. Таким чином, сума короткотермінової кредиторської заборгованості по пасивах балансу теж буде значною. На відміну від оптових, у роздрібних торговців сума дебіторської заборгованості буде невеликою, тому що оплата за реалізовані товари здійснюється майже одночасно. Обсяги товарів (матеріально виробничих запасів) і кредиторської заборгованості, як і в оптових торговців, будуть значними.

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

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

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

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

Принцип консерватизму передбачає два аспекти:

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

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

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

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

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

3.2. Завдання бухгалтерського обліку та вимоги до нього

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

У зв'язку з розвитком автоматизації обліку термін "завдання бухгалтерського обліку" слід розуміти, як рішення окремих частин (елементів) обліку. Такі рішення на думку Кузьмінського А.М. та Кузьмінського Ю.А. правильніше називати "облікові завдання" [8]. Крім того, у багатьох підручниках з теорії бухгалтерського обліку завдання бухгалтерського обліку неправомірно зводяться до контролю за господарською діяльністю.

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

Виходячи з цього, завданнями бухгалтерського обліку є:

- додержання Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- облік, аналіз і контроль за необоротними активами;
- облік, аналіз і повсякденний контроль за виконанням завдань виробництва в розрізі кількості, якості та асортименту продукції згідно з вимогами замовників;
- облік, аналіз і контроль за оборотними активами, за правильними й економічними витратами ресурсів;
- облік, аналіз і контроль за власним капіталом, за забезпеченням наступних витрат і платежів;
- облік, аналіз і визначення витрат за елементами та витрат діяльності підприємства;
- облік, аналіз і контроль за мірою праці та її оплати;
- своєчасне документальне оформлення випущеної з виробництва продукції;
- облік, аналіз і контроль за довгостроковими зобов'язаннями;
- облік, аналіз і контроль за поточними зобов'язаннями;
- облік, аналіз і контроль за коштами, розрахунками та іншими активами;
- облік, аналіз і контроль за формуванням доходів і результатів діяльності підприємства;
- контроль за станом рентабельності виробництва продукції і рентабельності підприємства;
- виявлення резервів подальшого збільшення ефективності виробництва;
- забезпечення наявності первинної документації щодо кожної господарської операції та своєчасної обробки первинних документів, яка б давала

змогу в будь-який момент визначити кількість, терміни надходження й витрат сировини, матеріалів, палива та інших матеріальних цінностей, випуск і реалізацію готової продукції тощо, відповідність фактичних даних бухгалтерського обліку завданням;

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

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

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

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

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

- 2) своєчасне запобігання негативним явищам фінансово-господарській діяльності, виявлення та мобілізація внутрішньо господарських резервів;

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

Найважливішими завданнями бухгалтерського обліку на думку є наступні:

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

- систематизація даних з метою узагальнення і одержання підсумкової інформації про

- господарську діяльність;

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

Однак слід підкреслити, що головним завдання бухгалтерського обліку

залишається формування якісної, повної, достовірної і своєчасної інформації про фінансову і господарську діяльність підприємства, необхідної для управління економікою, для підготовки, обґрунтування і прийняття управлінських рішень на різних рівнях, для визначення поведінки підприємства на ринку тощо.

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

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

Перша вимога – раціональність та економічність побудови бухгалтерського обліку.

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

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

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

Друга вимога – ясність і зрозумілість обліку.

Третя вимога – простота, чіткість, точність і повнота поточних і звітних даних, попередження всілякого роду спроб перекручування дійсності, усунення серйозних недоліків в організації бухгалтерського обліку і посилення його ролі в здійсненні контролю за господарською діяльністю; надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки

від діяльності підприємства за звітний період (згідно з П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати").

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

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

Слід зазначити, що існує і більш розширений підхід щодо вимог до бухгалтерського обліку. Так, наприклад, Кужельний М.В., Лінник В.Г. виділяють такі вимоги:

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

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

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

4. Реальність показників обліку та їх порівнянність.

5. Тотожність синтетичного й аналітичного обліку.

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

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

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

9. Застосування уніфікованих та стандартизованих первинних документів і

регістрів бухгалтерського обліку.

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

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

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

3.3. Види обліку та їх характеристика

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

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

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

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

У своїй сукупності ці, на перший погляд, окремі види господарського обліку всебічно охоплюють складний і багатогранний процес суспільного відтворення, забезпечують облік наявності та руху майна (ресурсу), економічні, а

також правові (права власності) аспекти відносин суб'єктів господарювання і формують єдину систему господарського обліку.

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

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

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

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

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

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

До особливостей бухгалтерського обліку слід віднести:

-безперервне, повне і послідовне відображення господарських засобів та операцій (що дозволяє отримати всебічну картину господарської діяльності підприємства, організації, установи);

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

-узагальнення даних у грошовому виразі;

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

Бухгалтерський облік:

-ведеться заради людей, зацікавлених в його даних;

-поділяється на теорію і практику;

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

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

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

Застосування електронно-обчислювальних машин в обліку сприяло інтеграції окремих видів обліку, особливо оперативного (оперативно-технічного) і бухгалтерського. Це визначилось головним чином у використанні одного носія інформації для отримання даних з різних видів обліку. Виходячи з міжнародного досвіду в залежності від користувачів бухгалтерської інформації бухгалтерський облік поділяють на два види – фінансовий та управлінський, які в сукупності

становлять єдину систему. Державна податкова адміністрація України запровадила ще й податковий облік, але на державному рівні такого поділу поки що не узаконено. Податковий облік пов'язаний з веденням спеціальної податкової документації і складанням податкової звітності. Цілі та користувачі бухгалтерського та податкового обліку – різні.

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

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

Інформація про інші види обліку узагальнена у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Види обліку та їх характеристика

п/п	Вид обліку	Характеристика
1	2	3
1	Креативний (творчий)	Це будь-який науковий метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам та принципам. Креативний облік є позитивним тоді, коли використовується без прямого порушення законодавства для відображення основних тенденцій у зміні вартості бізнесу і достовірної картини стану справ фірми, особливо, якщо не існує інших методів відображення в обліку нової операції.
2	Актуарний	Система, яка використовує метод подвійного запису і надає інформацію про зміну ринкової вартості підприємства.
3	Стратегічний	Певний спосіб відображення фінансових і облікових проблем підприємства. Стратегічний облік фокусується на певних ключових елементах діяльності підприємства, яка дає можливість створювати економічні цінності і називається “С-циклом”. Модель “С-цикл” концентрується на чотирьох основних елементах стратегічного обліку: зобов'язаннях, потенційних можливостях (потенціалі), витратах і контролі. Стратегічний облік - це фінансовий аналіз проблем, що пов'язані з чотирма факторами: зобов'язаннями, контролем, готівкою (витрати) та потенціалом (чотири “С” - commitment, control, cash (cost), capability).
4	Соціальний	Окремий вид обліку, розширення меж традиційного бухгалтерського обліку за двома напрямками. Перший напрямок пов'язаний з необхідністю збільшення складу показників бухгалтерської звітності в інтересах потреб користувачів. Другий - концентрує увагу на обліку соціальних витрат, основна частина яких пов'язана з екологією.
5	Бюджетний	Облік, що відображає виконання бюджету через облік доходів, витрат, грошових коштів бюджету на рахунках, фінансування заходів, передбачених і затверджених в бюджеті, фондів, резервів і рахунків, що створюються в процесі виконання бюджету, касового виконання бюджету і виконання кошторисів витрат бюджетних установ. Тому бюджетний облік дає повну картину виконання бюджетів усіх рівнів.
6	Динамічний	Система реєстрації фактів господарського життя, головною метою якого є вимірювання ефективності господарської діяльності.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 3:

1. Сутність господарського обліку, передумови виникнення.
2. Користувачі обліково-аналітичної інформації та їх зацікавленість у ній.
3. Охарактеризуйте особливості розвитку італійської школи бухгалтерського обліку.
4. Поняття «бухгалтерії» як процесу в системі господарського обліку.
5. Охарактеризуйте принципи бухгалтерського обліку.
6. Визначте завдання бухгалтерського обліку.
7. Охарактеризуйте вимоги, що висуваються до бухгалтерського обліку.
8. Види господарського обліку, їх відмінності.
9. Дайте порівняльну характеристику фінансового, управлінського та податкового обліку.
10. У чому полягає взаємозв'язок бухгалтерського обліку з іншими економічними науками?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей

1. Місце і роль «Трактату про рахунки і записи» Л. Пачолі в історії розвитку бухгалтерського обліку.
2. Становлення та реформування системи бухгалтерського обліку в Україні.
3. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні.
4. Бухгалтерський облік як основа для прийняття ефективних управлінських рішень.
5. Креативний облік – що нового?

Тести

Запитання 1. Бухгалтерський облік – це ...

1. Кількісне відображення процесів матеріального виробництва.
2. Реєстрація масових однорідних явищ і процесів з метою виявлення закономірностей у їх розвитку.
3. Інформаційна система, яка вимірює, обробляє і передає фінансову інформацію про підприємство.
4. Упорядкована система збору, виміру, реєстрації, обробки і передачі інформації в грошовому вираженні про майно, зобов'язання і господарські операції підприємства шляхом суцільного, безперервного і документального їх оформлення.

Запитання 2. Внутрішні користувачі – це:

1. Група людей, яка несе повну відповідальність за функціонування бізнесу та досягнення цілей прибутковості і ліквідності.
2. Податкові органи, органи державного управління та інші.
3. Власники або потенційні власники бізнесу.
4. Інвестори.

Запитання 3. У чому полягає сутність основного бухгалтерського рівняння?

1. Пасиви дорівнюють власному капіталу плюс зобов'язання.
2. Активи дорівнюють власному капіталу плюс зобов'язання.
3. Активи дорівнюють пасивам плюс зобов'язання.
4. Активи дорівнюють пасивам мінус зобов'язання.

Запитання 4. Впровадження управлінського обліку в організації ...

1. Здійснюється на розсуд керівництва.
2. Обов'язково і регламентується державою.
3. Проводиться на першу вимогу податкових органів.
4. Здійснюється за рішенням акціонерів.

Запитання 5. Закінчить речення: "Бухгалтерський облік є основою для вивчення таких дисциплін...":

1. Економічна теорія, економічна політика.
2. Менеджмент та маркетинг.
3. Аудит, ревізія і контроль.
4. Теорія ймовірностей, статистика.

Запитання 6. Який з принципів не відноситься до принципів обліку:

1. Принцип послідовності.
2. Принцип безперервності.
3. Принцип доцільності.
4. Принцип відповідності.

Запитання 7. Який вид обліку забезпечує інформаційні потреби безпосередньо управління – щогодинного, щозмінного, щодобового тощо?

1. Актуарний.
2. Статистичний.
3. Креативний.
4. Оперативний.

Запитання 8. Який з користувачів облікової інформації має прями́й фінансовий інтерес?

1. Банки.
2. Фонд державного майна.
3. профспілка підприємства.
4. податкові органи.

Запитання 9. Яке твердження є невірним?

1. Бухгалтерський облік є самостійною економічною наукою і певною областю практичної суспільної діяльності.
2. Бухгалтерський облік - економічна дисципліна, що вивчає природу і сутність фінансів, розкриває сутність таких понять, як фінансування, капітальні інвестиції, податки, відрахування від прибутку тощо.
3. Бухгалтерський облік представляє собою систему збору, накопичення і обробки інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.
4. Наука бухгалтерії – це міст, який поєднує економіку і право, тому практикуючий бухгалтер виступає як юрист, суддя учасників господарських процесів і як їх економічний радник.

Запитання 10. Які з наведених вимог відносяться до бухгалтерського обліку?

1. Формування повної, достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства.
2. Додержання Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
3. Забезпечення наявності первинної документації та своєчасної її обробки.
4. Усі відповіді вірні.

Запитання 11. Операції із заготівлі сировини та інших матеріалів складають у своїй сукупності процес...:

1. Виробництва.

2. Закупівлі.
3. Реалізації;
4. Збуту.

Запитання 12. Предметом дослідження бухгалтерського обліку є:

1. Господарська діяльність підприємств.
2. Діяльність підприємств з виробництва та реалізації продукції.
3. Діяльність сільськогосподарських підприємств.
4. Діяльність окремих структурних підрозділів підприємства.

Запитання 13. Користувачами облікової інформації є:

1. Інвестори, банки та інші кредитори.
2. Податкові органи, органи державного управління.
3. Рада директорів, менеджери, керівники підрозділів.
4. Всі відповіді вірні.

Запитання 14. Перші наукові праці було опубліковано в...:

1. Англії.
2. Сполучених Штатах Америки.
3. Італії.
4. Єгипті.

Запитання 15. Принцип послідовності передбачає, що...:

1. Господарські операції послідовно відображаються в обліку.
2. Облік ведеться за обраним методом та має незмінний характер.
3. Облік окремих об'єктів повинен здійснюватись однаково.
4. Жодної правильної відповіді.

Запитання 16. Релевантність інформації це:

1. Її здатність впливати на оцінку статей звітності або рішення.
2. Повнота висвітлених даних.
3. Невідповідність даних обліку фактичним даним.
4. Достовірність даних, відображених у фінансовій звітності.

Запитання 17. Принцип консерватизму передбачає:

1. Витрати визнаються, коли вони потенційно неможливі.
2. Виручка визнається, коли вона може бути потенційно можливою.
3. Виручка визнається, коли вона може бути потенційно визнаною.
4. Всі відповіді вірні.

Запитання 18. Різні види обліку характеризуються тим, що...:

1. Всі вони мають спільні об'єкти, завдання та особливості.
2. Діють не ізольовано, а взаємодіють один з одним.
3. Утворюють розрізнену систему господарського обліку.
4. Жодної правильної відповіді.

Запитання 19. Господарський облік поділяють на:

1. Статичний, бухгалтерський та оперативний.
2. Управлінський, фінансовий та податковий.
3. Операційний, аналітичний та бухгалтерський.
4. Оперативний, статистичний та бухгалтерський.

Запитання 20. Сутність фінансового обліку полягає у...:

1. Ведені спеціальної податкової документації.
2. Накопиченні інформації щодо всіх аспектів діяльності підприємства.
3. Використанні статистичних методів.
4. Формуванні інформації для прийняття управлінських рішень.

Практичні завдання до глави 3

Завдання 1.

Умова: Заповнити таблицю:

Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	2	3
Мета		
Завдання		
Користувачі		
Об'єкти обліку		
Методика накопичення інформації		
Строки накопичення, обробки та передачі інформації		

Завдання 2.

Умова: Пов'язати назву принципу з його визначенням

п/п	Принцип	п/п	Визначення
1	2	3	4
1	автономності підприємства	А	передбачає, що підприємство здійснюватиме свою діяльність протягом певного періоду і ця діяльність не буде зупинена найближчим часом
2	безперервності	Б	необхідність застосування одного й того ж обраного методу ведення обліку на підприємстві
3	грошового виміру	В	визначає можливість і необхідність поділу безперервної діяльності підприємства на звітні періоди для складання необхідної звітності та виявлення результатів діяльності
4	періодичності	Г	передбачає, що гроші є найбільш універсальним виміром різних об'єктів обліку, а також забезпечують адекватну оцінку господарської діяльності підприємства
5	послідовності (постійності)	Д	кожне підприємство розглядається як господарська одиниця, що є відокремленою від її власників чи інших підприємств

Завдання 3.

Умова: Охарактеризуйте наступні принципи бухгалтерського обліку:

Принцип	Характеристика
1	2
Історичної собівартості	
Двосторонньої тотожності	
Відповідності	
Суттєвості	
Консерватизму	

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та

Інтернет-ресурсів до глави 3

1. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / За ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ Баланс Клуб», 2005. – 768 с.
2. Лишиленко А.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – К.: Изд-во «Центр учебной литературы», 2008. – 235 с.
3. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.
4. Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: «Все про бухгалтерський облік», 1999. – 288 с.
5. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
6. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
7. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
8. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних заходів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 476 с.
9. Бухгалтерский учет: изобретение умных или открытие вдумчивых [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document-1252>. – Назва з екрану.
10. Малюга Н. М. Двоєдиний підхід до пояснення природи принципів бухгалтерського обліку // Вісник ТАНГ. – 2005. – № 1. – http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/AY68aY.pdf
11. Бухгалтерський облік у галузях економіки / За ред. В. Б. Захожая і М.Ф. Базася. – К.: МАУП, 2005. – http://chitalka.info/ou_01/ou_01index.htm

ГЛАВА 4.

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА

4.1. Теоретичні та методологічні засади облікової політики

4.2. Основи організації облікової політики на підприємстві

4.3. Зміни облікової політики та їх відображення у фінансовій звітності

4.1. Теоретичні та методологічні засади облікової політики

Облік є однією із функцій управління, оскільки він забезпечує достовірною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, зовнішніх та внутрішніх користувачів. Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку розпочинається на підприємстві з формування його облікової політики.

У практиці обліку багатьох держав світу термін «облікова політика» застосовується тривалий час і визначається як сукупність способів ведення обліку підприємством. В Україні можливість його використання з'явилась із введенням у 1993 році Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності, яким передбачалося, що підприємства можуть самостійно встановлювати форму обліку, визначати методи його ведення, розробляти систему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю тощо.

У вітчизняній практиці термін «облікова політика» з'явився на початку 90-х років ХХ століття, а набув офіційного статусу з прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р.

Найбільш ґрунтовно проблеми формування облікової політики розглянуті у працях Ф.Ф. Бутинця, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко, В.Г. Швеця та інших учених.

На сучасному етапі розвитку теоретичних основ облікової науки в економічній літературі зустрічаються різні визначення поняття «облікова політика». Так, професор М.Т. Білуха тлумачить облікову політику як спосіб ведення облікового процесу [1, с. 499].

Професор Ф.Ф. Бутинець відзначає, що облікова політика – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. В широкому розумінні її можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку) [3, с. 51].

На думку П.С. Безруких: «Облікова політика являє собою вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії)» [4, с. 438].

Найбільш детально розкривається сутність поняття «облікова політика» у працях науковців, які визначають облікову політику як сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого – складання звітності [18].

За вимогами міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 8 облікова політика – це певні принципи, основи, домовленості, правила та тактика, що застосовуються підприємством для складання та подання фінансових звітів [11].

Згідно нормам Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [9].

Отже, сутність облікової політики визначається через її складові, які реалізуються на різних рівнях регуляції облікової політики – це **принципи, методи, процедури**.

Принципи бухгалтерського обліку – це базові концепції, які покладені в основу відображення в бухгалтерському обліку та звітності господарської діяльності суб'єкта підприємництва, його активів, доходів, витрат, фінансових результатів, що визначені законодавством.

Відповідно до норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» облікова політика має ґрунтуватися на таких принципах, як:

- **обачність** – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

- **повне висвітлення** – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- **автономність** – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

- **послідовність** – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

- **безперервність** – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;

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

- **превалювання сутності над формою** – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- **історична (фактична) собівартість** – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

- *єдиний грошовий вимірник* – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;

- *періодичність* – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

До вимог, яких також слід дотримуватись при формуванні облікової політики, можна віднести такі, як:

- законність (обрані методичні прийоми, способи та процедури ведення бухгалтерського обліку не повинні суперечити чинному законодавству та нормативним документам з обліку);

- адекватність (облікова політика підприємства повинна відповідати особливостям умов його діяльності);

- єдність (облікова політика має бути єдиною для господарюючого суб'єкта незалежно від кількості його підрозділів, філій або дочірніх підприємств) [10, с. 3].

Складові методу бухгалтерського обліку унаочнені на рис 4.1.



Рис. 4.1. Складові методу бухгалтерського обліку

З теорії бухгалтерського обліку відомо, що метод бухгалтерського обліку – це сукупність способів і прийомів для відображення об'єктів обліку з метою обчислення показників, необхідних для управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання.

Методи і процедури бухгалтерського обліку як елементи облікової політики формуються на підставі загальних принципів та інших вимог бухгалтерського обліку. На кожній стадії облікового процесу для розкриття предмету бухгалтерського обліку застосовуються особливі облікові методи (таблиця 4.1).

Таблиця 4.1

Особливість застосування
методів обліку на різних стадіях облікового процесу

Стадії облікового процесу	Метод бухгалтерського обліку	
	Методичні способи	Методичні прийоми
1 : Спостереження (контроль)	Хронологічне і систематичне спостереження	1 : Документування
		2 : Інвентаризація
2 : Вимірювання	Вимір господарських засобів і процесів	3 : Оцінка
		4 : Калькуляція
3 : Реєстрація	Реєстрація і класифікація облікових даних	5 : Рахунки
4 : Групування		6 : Подвійний запис
5 : Узагальнення	Узагальнення облікової інформації	7 : Бухгалтерський баланс
		8 : Фінансова звітність

У результаті комплексного застосування способів і прийомів бухгалтерського обліку, які визначають методологію обліку, і забезпечується безперервне, суцільне і документально обґрунтоване віддзеркалення в обліку об'єктів, майна і джерел формування.

Методи ведення обліку, способи і прийоми, які дають можливість здійснювати оцінку ресурсів, ведення рахунків синтетичного і аналітичного обліку, порядок нарахування амортизації, визначення об'єму реалізації, доходів, витрат, фінансових результатів тощо, регламентуються на рівні держави двома підходами:

- перший допускає лише єдино можливий варіант;

- другий передбачає альтернативи. В цьому випадку облікова політика на рівні підприємства повинна включати обґрунтування і вибір альтернативних варіантів, оптимальних для цього підприємства.

Процедура, як складова облікової політики, пов'язана з технологією обробки даних та з організацією бухгалтерського обліку.

Однак, з точки зору розкриття сутності облікової політики поняття «процедура» не визначено вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [9] та іншими нормативними актами з ведення бухгалтерського обліку.

Можна погодитися з позицією окремих фахівців з обліку, які вважають за доцільне до облікових процедур відносити форму бухгалтерського обліку, порядок заповнення і підписання первинних документів, правила документообігу, технічні аспекти обробки облікової інформації тощо [10, с. 16]. У цьому аспекті процедури бухгалтерського обліку можуть визначатися за схемою (рис. 4.2):



Рис. 4.2. Регламентация обліку за обліковими процедурами

Отже, методологічне керівництво системою бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється державою, яка визначає нормативні документи, що містять конкретні рекомендації, перелік правил окремих методик і процедур бухгалтерського обліку. Однак офіційна система не встановлює спосіб ведення бухгалтерського обліку, тому при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб на підставі теоретичних засад, визначених державою. У цьому контексті доцільно розглядати облікову політику у двох рівнях:

- на макрорівні, як політику державних органів щодо методології бухгалтерського обліку;

- на мікрорівні, як політику бізнес-середовища конкретного підприємства з метою забезпечення надійності фінансової звітності (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Рівні облікової політики

Отже, облікова політика визначається на основі законодавчих актів з обліку, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових документів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, та містить в собі певний набір облікових процедур, завдяки яким можливе поєднання вимог держави і власних потреб підприємства щодо ведення обліку. Але вибір облікової політики залежить цілком від особливостей діяльності кожного конкретного підприємства.

Обов'язковою умовою ефективного формування облікової політики є мета, ради реалізації якої вона здійснюється. Наявність цілей є надзвичайно важливою властивістю управління. Облікову політику можна трактувати, з одного боку, як процес вибору певних варіантів, а з іншого, як інструмент упорядкування, регламентації облікових прийомів і методів. Вибір тих або інших форм і методів ведення обліку наводить до того, що одні і ті ж факти господарського життя на різних підприємствах можуть інтерпретуватися в бухгалтерському обліку по-різному і, відповідно, по-різному впливати на балансові статті.

Тобто за допомогою облікової політики можна регулювати розмір балансових статей, впливати на показники фінансового стану і навіть оптимізувати оподаткування, іншими словами – ефективно управляти фінансовим станом підприємства, вибираючи ті альтернативи, які дають можливість, з одного боку, з максимальною мірою достовірності відображувати в обліку факти господарської діяльності, а з іншого – впливати на показники фінансового стану. Недостатнє розуміння цього суб'єктами господарювання є одним з істотних чинників низької ефективності формування облікової політики в практиці ведення обліку вітчизняних підприємств.

Таким чином, головною метою формування облікової політики має бути здобуття максимального сумарного ефекту від діяльності підприємств. Визначення мети облікової політики також повинне включати пріоритети, стратегічні, тактичні і оперативні цілі діяльності підприємств. Під час формування мети облікової політики необхідно враховувати фінансову, інвестиційну, амортизаційну політику конкретного підприємства.

Мета будь-якої діяльності досягається шляхом постановки і вирішення певних завдань. Основні завдання облікової політики з урахуванням фінансових, управлінських і податкових функцій облікової системи наведені у таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

Основні завдання облікової політики

За видами обліку	Зміст завдань облікової політики	Мета вирішення завдань
1	2	3
Фінансовий облік	Забезпечення дотримання єдиних вимог формування фінансової звітності	Оптимізація бізнесу
Управлінський облік	Формування раціональної системи інформаційного забезпечення	Ухвалення управлінських рішень
Податковий облік	Забезпечення дотримання єдиних вимог формування податкової звітності	Оптимізація оподаткування

Для організації процесу формування облікової політики необхідно унаочнити складові облікової політики. Більшість науковців підкреслюють, що облікова політика, як інструмент управління обліком охоплює теорію, методологію, технологію, організацію обліку [12, с. 30].

Складові облікової політики наведені у таблиці 4.3.

Таблиця 4.3

Складові облікової політики

Складові облікової політики	Зміст складових облікової політики
1	2
Теорія облікової політики	Включає: - принципи обліку; - наукові положення; - конструювання інформаційної системи; - визначення методів збору і обробки даних тощо.
Методологія обліку	Передбачає правила: - здобуття первинних даних; - оцінки ресурсів; - ведення рахунків; - обліку ремонтів необоротних активів та нарахування амортизації; - визначення об'єму доходів, фінансових результатів тощо.

Технологія обробки даних	Включає: - план рахунків; - форми обліку; - послідовність проходження документів; - організацію внутрішнього контролю;
	- порядок ведення реєстрів, облікових відомостей і таблиць; - проведення інвентаризації; - складання звітів тощо.
Організація обліку	Передбачає визначення: - структури бухгалтерії та розробки робочих інструкцій для працівників бухгалтерії; - системи обробки даних; - графіків документообігу; - внутрішніх стандартів, комунікаційні зв'язки бухгалтерії з іншими відділами і службами тощо.

Правильний вибір облікової політики забезпечує реалізацію на підприємстві в повному обсязі всіх своїх функцій обліково-аналітичною системою. За рахунок забезпечення менеджменту своєчасною релевантною інформацією, приймають виважені управлінські рішення, що дає змогу ефективно пристосовуватись підприємству як до швидких змін навколишнього середовища, так і оперативно реагувати на зміни, що відбуваються в середині виробничої системи, знижувати можливі ризики, а також посилювати свої позиції в конкурентній боротьбі.

Від облікової політики може залежати безпосередньо і прибутковість підприємства. Вибір способу і форми ведення бухгалтерського обліку забезпечує оптимізацію витрат і як наслідок – впливає на результативність господарської діяльності.

Таким чином, облікова політика – це обрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління.

Реалізація продуманої облікової політики суб'єктом господарювання дає змогу забезпечувати користувачів у повному обсязі необхідною обліково-аналітичною інформацією про фінансово-господарську діяльність підприємства.

4.2. Основи організації облікової політики на підприємстві

Формування облікової політики – процес складний, що вимагає від керівника підприємства та головного бухгалтера професійних знань, здатності прогнозувати діяльність підприємства та своєчасно приймати управлінські рішення. Тому визначення особливостей господарювання та факторів впливу на облікову політику є важливим у напрямі удосконалення організації бухгалтерського обліку на торговельних та виробничих підприємствах, які забезпечують сталий розвиток країни.

Формуючи облікову політику підприємство повинно вибирати такі принципи, методи та процедури обліку, які дозволяють достовірно відобразити фінансовий стан і результати діяльності та забезпечити зіставність фінансових звітів. Звідси головне призначення облікової політики – встановити найбільш вірогідні для конкретного підприємства методи обліку та на їх підставі скласти фінансову звітність, що відповідатиме якісним характеристикам національних стандартів.

Оскільки більшість принципів, методів та процедур складання та подання фінансової звітності передбачено національними стандартами бухгалтерського обліку як безальтернативний варіант, то їх відображення у обліковій політиці не обов'язкове. Вони будуть діяти як безумовний варіант, тому що у нормативних документах передбачено єдиний підхід. А коли нормативно-правові акти пропонують декілька варіантів методів обліку або принципів оцінки, тоді підприємство самостійно робить вибір та визначає облікову політику [22, с. 143].

При формуванні облікової політики одним із головних завдань є зосередження уваги на виділенні тих факторів, які суттєво впливають на функціонування господарчої системи. Для точнішого виявлення ролі окремих факторів їх згруповують за відповідними ознаками. Класифікація має суттєве значення, вона значною мірою визначає методологію, обсяг і зміст облікової політики. Головним при визначенні класифікаційних ознак є взаємодія факторів таких загальних ознак як зовнішнє та внутрішнє середовище (рис. 4.4).

Серед факторів, що впливають на формування облікової політики, найсуттєвішим являється приналежність до галузі економіки або виду діяльності. Від того, до якої галузі чи виду діяльності відноситься конкретне підприємство залежить порядок обліку деяких об'єктів, система податкового та бухгалтерського фінансового обліку.

Формування облікової політики, як правило, проходить кілька етапів. На першому етапі встановлюють предмет облікової політики для конкретного підприємства відповідно до сукупності об'єктів бухгалтерського обліку (фактів господарської діяльності).



Рис. 4.4. Взаємодія факторів впливу на облікову політику за загальними ознаками

На наступному етапі, залежно від складу об'єктів обліку, визначаються конкретні умови, явища і процеси, які впливають на розробку облікової політики.

Третій етап передбачає аналіз загальновизнаних припущень у побудові облікової політики з погляду виявленої на минулому етапі сукупності факторів; при їхній адекватності ці припущення закладаються в основу облікової політики.

Четвертий етап полягає у відборі потенційно придатних для використання підприємством способів ведення бухгалтерського обліку; відбір ведеться зі всього розмаїття теоретично можливих способів, відповідно до прийнятих на минулому етапі припущень і виявлених на другому етапі факторів вибору.

Наступний етап полягає безпосередньо у виборі способів ведення обліку для даного підприємства; вибір здійснюється за допомогою перевірки кожного способу, який було обрано на минулому етапі системою відповідних критеріїв.

На останньому етапі обрана облікова політика дістає відповідне оформлення, щоб відповідати формальним вимогам.

На підприємстві формалізація облікової політики впроваджується через наказ про облікову політику, який після його затвердження набуває статусу юридичного документа. Наказ про облікову політику є основним внутрішнім документом, яким регулюється організація облікової політики на підприємстві та є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками підприємства.

Чинним законодавством не визначено кількість наказів, на основі яких формується облікова політика і організовується бухгалтерський облік на підприємстві. Тому на великих підприємствах можуть видаватися декілька наказів, один з яких встановлює принципи формування облікової політики, а інший – порядок організації бухгалтерського обліку.

Складаючи наказ (розпорядження), слід виходити з того, що в ньому необхідно відобразити лише принципи, методи і процедури обліку, право вибору серед яких запропоноване нормами бухгалтерських стандартів. Якщо ж їх чітко прописано в П(С)БО (тобто права вибору в підприємства немає), то й відобразити їх в обліковій політиці немає потреби. Так, у наказі про облікову політику немає сенсу вказувати, що запаси в обліку відображають за первісною вартістю. Ця

імперативна норма, встановлена п. 8 П(С)БО 9 «Запаси» [17], у будь-якому разі має дотримуватися підприємством. Водночас П(С)БО 9 дає право вибрати метод оцінки вибуття запасів. Саме цей вибір і потрібно закріпити в наказі про облікову політику.

Від правильного розроблення наказу (розпорядження, положення) про облікову політику підприємства залежить не лише об'єктивне висвітлення інформації у фінансовій звітності, але і аналіз діяльності підприємства загалом, прийняття рішень в організації роботи підприємства тощо.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або посадової особи відповідно до установчих документів. Розробка облікової політики, як правило, покладається на головного бухгалтера. Але ліпше, коли братиме участь у розробці такого документа буде створена підприємством комісія, до складу якої будуть включатися засновники, головний бухгалтер, економіст, технолог, внутрішній аудитор тощо. Це дасть змогу зробити правильний (об'єктивний) вибір інструментарію облікової політики.

Вдало обрана облікова політика позитивно впливає на діяльність підприємства в цілому, на ефективність його управління, на стратегію розвитку підприємства на тривалу перспективу.

Однак необхідно зауважити, що на сучасному етапі керівництво підприємств не надає належної уваги процесу формування облікової політики. У цьому контексті можна виділити основні недоліки діяльності суб'єктів підприємництва:

- простежується формальний та необґрунтований підхід при складанні наказу про облікову політику;
- в наказі допускається повторення окремих пунктів законодавчих та інших нормативних документів;
- не враховуються внесені зміни та доповнення до діючих національних стандартів бухгалтерського обліку в тексті наказу про облікову політику;

- допускається не структурований зміст наказу про облікову політику (деякі питання організації обліку окремих об'єктів наводяться не в повному обсязі або зовсім не висвітлені);

- не розробляється облікова політика щодо організації обліку, а саме: не наводиться в ній або додатках до неї робочий план рахунків, графік документообігу, перелік облікових реєстрів, що застосовуються на підприємстві тощо;

- не розробляється облікова політика щодо управлінського та податкового обліку.

При розробці облікової політики суб'єкти господарювання зобов'язані враховувати взаємозв'язок та особливі інформаційні трансформації всіх складових системи обліку. З цього приводу можна запропонувати для впровадження на підприємствах уніфіковану (трансформаційну) модель облікової політики, яка наведена в таблицях 4.4, 4.5.

Таблиця 4.4

Модель облікової політики суб'єктів господарювання
(організаційний аспект)

№ з/п	Характеристики	Критерії		
		Загальні положення	Організаційна складова	
			Бухгалтерського обліку (фінансового та управлінського)	Податкового обліку
1	2	3	4	5
1	Організаційно-правова форма промислового підприємства. Види діяльності (основні та додаткові) відповідно до статуту. Загальна чисельність працюючих.	+		
2	Форма організації обліку.		+	+
3	Форма організаційної побудови фінансової служби. Права й обов'язки працівників бухгалтерії (додаток – посадові інструкції).		+	

4	Чинна нормативна база ведення обліку промислового підприємства.		+	+
5	Робочий план рахунків (додатки – таблиця рахунків бухгалтерського обліку, які повинні використовуватися на підприємстві).		+	–
6	Форма обліку (додатки – примірники форм облікових реєстрів, прийнятих до використання з відповідним рівнем аналітичності).		+	+
7	Форми первинних документів (додаток – зразки форм, заповнені згідно з вимогами законодавства).		+	
8	Графік документообігу (додаток – зведені графіки руху документів, сформовані за напрямками обліку).		+	+
9	Форми звітності (додатки – зразки форм бухгалтерської звітності з інструкціями щодо їх заповнення).		+	+
10	Графік складання та подання звітності (додаток – графік руху носіїв облікової інформації підсумкового етапу обліку із зазначенням відповідальних осіб).		+	+
11	Порядок ведення архіву промислового підприємства.		+	
12	Перелік посадових осіб, які мають право на отримання, зберігання та видачу товарно-матеріальних цінностей.		+	–
13	План заходів щодо проведення інвентаризації (додаток — склад комісії, графік проведення інвентаризації тощо).		+	–

Таблиця 1.5

Модель облікової політики суб'єктів господарювання
(методичний аспект)

№ з/п	Характеристики	Методичні основи	
		Бухгалтерського обліку	Податкового обліку
1	2	3	4
1	Облік необоротних активів, у тому числі:		
	Облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів через:		
	визнання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;	→*	+
	класифікацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;	+	←

	оцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (у тому числі, для визначення бази нарахування амортизації);	→	+
	переоцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;	+	←
	поліпшення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;	↔*	
	встановлення строку корисного використання об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, вибір методів амортизації.	+	←
	Облік нематеріальних активів через:		
	визнання нематеріальних активів;	→	+
	класифікацію нематеріальних активів;	+	←
	оцінки нематеріальних активів (у тому числі, для визначення бази нарахування амортизації);	→	+
	переоцінки нематеріальних активів;	+	←
	поліпшення нематеріальних активів;	↔	
	- встановлення строку корисного використання нематеріальних активів, вибір методів амортизації.	+	←
	Облік запасів		
	- визнання запасів;	→	+
2	- методи оцінки запасів (у тому числі, при вибутті)	↔	
	- облік транспортно-заготівельних витрат за кожним видом запасів вести з відкриттям окремого субрахунку (без відкриття окремого субрахунку з включенням їх до вартості запасів) з подальшим розподілом витрат після використання запасів кожного виду	+	-
	Облік витрат		
	- визнання та оцінка витрат	→	+
	- класифікація витрат	+	+
3	- затвердити повний перелік та склад статей калькулювання продукції, робіт, послуг (додаток за кожним видом).	+	-
	- затвердити повний перелік та склад змінних та постійних загально виробничих витрат (додаток). Застосовувати за базу розподілу загально виробничих витрат прями матеріальні витрати (години праці, заробітну плату, обсяги діяльності тощо).	+	-
	- облік за операціями особливого виду, які властиві діяльності підприємства із застосуванням методики, що наводиться у додатку.	+	+
4	Облік доходів		
	- визнання та оцінка доходів	→	+
	- класифікація доходів	+	+
	- облік за операціями особливого виду, які властиві діяльності підприємства із застосуванням методики, що наводиться у додатку.	+	+
	-		
5	Суттєвість об'єктів обліку		
	Суттєвість об'єктів обліку (активів, зобов'язань, власного капіталу, окремих видів доходів і витрат підприємства визначається виходячи з співставлення їх вартості на кінець звітнього року з аналогічними об'єктами на активному ринку продукції (товарів, робіт, послуг).	↔	

* **Примітка:** →, ↔ векторна адаптованість методичного забезпечення бухгалтерського (фінансового і управлінського) та податкового обліку.

4.3. Зміни облікової політики та їх відображення у фінансовій звітності

За вимогами П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15] один із основоположних принципів підготовки фінансової звітності – принцип послідовності – передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної ним облікової політики. За допомогою цього принципу досягається відповідність фінансової звітності такій якісній характеристиці, як порівнянність, що в подальшому дає можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди для встановлення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках. Передумовою порівнянності є подання відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

За нормами ст. 4 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [9] підприємство може змінити облікову політику тільки у виключних випадках, прямо встановлених національними стандартами. Причому перегляд облікової політики має бути обґрунтований, а усі зміни розкрито у фінансовій звітності.

Випадки, коли може бути внесено зміни до облікової політики, наведено в п. 9 П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах» [16], а саме при:

- зміні статутних вимог;
- зміні вимог Міністерства Фінансів України.

Перегляд окремих положень облікової політики можливий також за наявності впевненості підприємства в тому, що такі зміни забезпечать більш достовірне відображення подій або господарських операцій у його фінансовій звітності. Одночасно з цим п. 10 П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах» [16] наводить перелік випадків, які не можуть розцінюватися як зміни облікової політики. Так, зміною облікової політики не вважається встановлення облікової політики для подій або операцій, які:

- відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;

- не відбувалися раніше.

За загальним правилом облікова політика застосовується підприємством до подій та операцій з моменту їх виникнення. Виняток становлять ситуації, коли при внесенні змін до облікової політики неможливо визначити достовірно суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року. При такому розвитку подій облікова політика поширюється тільки на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. Теоретично такою датою може бути будь-яка, вибрана підприємством. Однак з практичної точки зору найбільш прийнятним є 1 січня (початок фінансового року), оскільки коригування облікової політики з початку нового звітного року забезпечить послідовність облікового процесу протягом цього періоду та більшу порівнянність показників фінансової звітності.

Доповнювати ж облікову політику підприємства можуть у будь-який час, а не тільки з початку нового календарного року. Наприклад, якщо підприємство починає діяльність, якою не займалося раніше, то внести поправки до облікової політики у вигляді опису принципів та методів відображення фактів господарського життя, відмінних за суттю від тих, що мали місце раніше, або таких, що виникли вперше, воно має право з такого моменту. Будь-яких коригувань фінансової звітності за минулі періоди це не потребує, оскільки ця подія не є зміною облікової політики.

Зміни та доповнення облікової політики оформляються в тому ж порядку, що і вже прийнята підприємством облікова політика – відповідним розпорядчим документом – наказом (розпорядженням), яким, власне, і коригується базовий наказ (розпорядження) про облікову політику підприємства. У ситуації, коли внесені до облікової політики зміни за обсягом охоплюють більшу частину тексту або суттєво впливають на її зміст, рекомендується розпорядчий документ про облікову політику підприємства повністю викласти в новій редакції.

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів правила п. 12 П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах» [16] вимагають відображати у фінансовій звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітної року;
- повторного подання порівняльної інформації за попередні звітні періоди.

У міжнародній практиці такий механізм визначено як ретроспективний метод коригування фінансової звітності. При цьому ретроспективне відображення змін полягає в застосуванні новообраної облікової політики до подій та операцій так, неначе така нова облікова політика застосовувалася завжди, а не з моменту її встановлення. Тобто коригування впливає на показники не тільки поточного та майбутніх періодів, а й на показники попередніх звітних періодів.

У випадку, коли суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітної року достовірно визначити неможливо, здійснюється перспективне відображення змін облікової політики, що полягає в поширенні впливу облікової політики на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. При цьому не здійснюється жодних коригувань показників минулих звітних періодів - ані щодо сальдо нерозподіленого прибутку на початок періоду, ані щодо відображеної в звітності суми чистого прибутку (або збитку), оскільки існуючі залишки на початок звітної року в цьому випадку не перераховуються, а порівняльна інформація повторно не подається.

У цьому контексті норми п. 22 П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах» [16] зобов'язує у примітках до фінансових звітів розкривати:

- обґрунтування неможливості достовірного визначення суми коригування нерозподіленого прибутку на початок звітної року;
- недоцільність перерахунку порівняльної інформації про попередні звітні періоди.

Водночас, часто на практиці важко розмежувати перегляд облікової політики та зміни облікових оцінок. За таких обставин прийнята зміна розглядається як зміна облікових оцінок.

Під обліковою оцінкою за правилами П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах» [16] розуміється попередня оцінка, що використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Виходячи з визначення терміна «облікова політика» можна стверджувати, що облікова оцінка є невід'ємною складовою облікової політики підприємства та забезпеченням достовірності фінансової звітності. Проте порядок відображення у фінансовій звітності підприємства змін в облікових оцінках відрізняється від порядку коригування звітності у зв'язку з переглядом облікової політики.

Наслідки зміни облікових оцінок показують у фінансовій звітності в періоді, в якому відбулася така зміна, а також у подальших звітних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди. Це означає, що перегляд облікових оцінок не спричинює коригування нерозподіленого прибутку минулих періодів та необхідності повторного подання порівняльної інформації, оскільки стосується поточного та майбутнього періодів, а вплив таких змін відображається відповідно в поточному та подальших звітних періодах.

Отже, зміни в облікових оцінках не спричиняють ретроспективного перерахунку відповідних показників фінансової звітності.

Для правильного відображення у фінансовій звітності впливу змін необхідно чітко встановити, що відбулося:

- перегляд облікової політики;
- зміна облікових оцінок.

Прикладом неоднозначного тлумачення є зміна методу амортизації необоротного активу: як сприймати таку зміну – розцінювати її як зміну облікової політики, чи відносити до сфери зміни облікової оцінки?

У випадку із зміною методу амортизації необоротних активів процедура вибору методу амортизації повністю відповідає визначенню терміну «облікова політика», а самі методи можна розглядати як складову облікової політики.

Отже, всі зміни, що відбуваються в обліковій політиці, потребують ретроспективного виправлення та розкриття у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії наказу про встановлення і змінення облікової політики.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 4

1. Що означає термін «облікова політика»?
2. Визначити мету облікової політики.
3. Розкрити сутність облікової політики.
4. Яких принципів та вимог слід дотримуватись при формуванні облікової політики?
5. Розкрийте сутність методу бухгалтерського обліку.
6. Наведіть загальну характеристику елементів методу бухгалтерського обліку.
7. Охарактеризуйте загальнонаукові методичні прийоми.
8. Охарактеризуйте специфічні (конкретно-емпіричні) методичні прийоми бухгалтерського обліку.
9. Розкрийте сутність облікових процедур.
10. Назвіть види облікових процедур.
11. Як здійснюється регламентація обліку за обліковими процедурами за різними рівнями?
12. Назвіть фактори, що впливають на формування облікової політики.
13. Охарактеризуйте етапи формування облікової політики.
14. Наведіть класифікацію факторів, що впливають на формування за загальними ознаками.
15. Визначити зміст наказу (розпорядження, положення) про облікову політику.
16. Унаочнити модель облікової політики суб'єктів господарювання у методичному аспекті.
17. Унаочнити модель облікової політики суб'єктів господарювання в організаційному аспекті.
18. У яких випадках здійснюються зміни облікової політики?
19. Які нормативні документи регламентують зміни облікової політики та їх відображення у фінансовій звітності?

20. Розкрийте сутність терміну «облікова оцінка» за правилами П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах».

21. Назвіть нормативні документи, які регламентують поняття і вимоги стосовно облікової політики в Україні.

22. Яка роль керівника та головного бухгалтера підприємства у формуванні облікової політики підприємства?

23. Чи відображається облікова політика у фінансовій звітності?

24. Як впливає зміна облікової політики на показники фінансової звітності попередніх звітних періодів?

25. Як часто змінюється облікова політика підприємства?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей:

1. Проблематика визначення поняття «облікова політика» на сучасному етапі.

2. Основні недоліки облікової політики підприємства, що виникають у процесі її формування та впровадження.

3. Причини відсутності або формального характеру внутрішніх регламентів діяльності облікової служби на підприємстві.

4. Співвідношення системи обліку підприємства і його облікової політики.

5. Взаємозв'язок облікової політики і системи управління підприємством.

Тести

Запитання 1. За вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» облікова політика – це:

1. Сукупність способів ведення обліку підприємством.

2. Сукупність принципів, методів і процедур стосовно ведення бухгалтерського обліку.

3. Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності.

4. Усі відповіді правильні.

Запитання 2. Сутність облікової політики визначається через:

1. Інструменти стосовно ведення бухгалтерського обліку.

2. Принципи, методи, процедури стосовно ведення бухгалтерського обліку.

3. Методичні прийоми бухгалтерського обліку.

4. Усі відповіді правильні.

Запитання 3. При формуванні облікової політики слід дотримуватись таких принципів та вимог, як:

1. Обачність, єдиний грошовий вимірник, автономність, історична (фактична) собівартість, адекватність.

2. Періодичність, превалювання сутності над формою, послідовність, законність.

3. Безперервність, повне висвітлення, нарахування та відповідність доходів і витрат, єдність.

4. Усі відповіді правильні.

Запитання 4. Метод бухгалтерського обліку – це:

1. Спосіб організації практичного і теоретичного освоєння дійсності, зумовлений закономірностями відповідного об'єкта.

2. Сукупність способів і прийомів, за допомогою яких вивчається предмет бухгалтерського обліку, та відображається в обліку фінансова-господарська діяльність суб'єктів господарювання.

3. Спосіб, за допомогою якого фіксується фінансова-господарська діяльність суб'єктів підприємництва.

4. Спосіб дослідження бухгалтерського обліку.

Запитання 5. Загальнонаукові методичні прийоми:

1. Аналіз, синтез, спостереження.

2. Дедукція, індукція, аналогія.

3. Конкретизація, абстрагування, інвентаризація.

4. Документування, модулювання, інвентаризація.

Запитання 6. Специфічні (конкретно-емпіричні) методичні прийоми бухгалтерського обліку:

1. Документування.

2. Двоїсті.

3. Спостереження (органолептичні).

4. Усі відповіді правильні.

Запитання 7. Регламентація обліку за обліковими процедурами здійснюється:

1. На макрорівні та на мікро рівні.

2. За єдиними законодавчими правилами або за альтернативними варіантами.

3. На державному рівні та на рівні підприємства.

4. Усі відповіді правильні.

Запитання 8. До облікових процедур відносяться:

1. Форма бухгалтерського обліку.

2. Технічні аспекти обробки облікової інформації.

3. Порядок заповнення і підписання первинних документів та правила документообігу.

4. Усі відповіді правильні.

Запитання 9. Теорія облікової політики включає:

1. Принципи обліку.

2. Визначення структури бухгалтерії та розробки робочих інструкцій.

3. Графіків документообігу.

4. Усі відповіді правильні.

Запитання 10. Методологія обліку включає:

а) комунікаційні зв'язки бухгалтерії з іншими відділами і службами;

б) послідовність проходження документів;

в) ведення рахунків;

4. Усі відповіді правильні.

Запитання 11. Технологія обробки даних включає:

1. Наукові положення.

2. Порядок ведення реєстрів, облікових відомостей і таблиць.

3. Правила оцінки ресурсів.

4. Усі відповіді правильні.

Запитання 12. Організація обліку включає:

1. Правила обліку ремонтів необоротних активів та нарахування амортизації.

2. Визначення внутрішніх стандартів, комунікаційні зв'язки бухгалтерії з іншими відділами і службами.

3. Принципи обліку.

4. Усі відповіді правильні.

Запитання 13. Фактори, що впливають на формування облікової політики:

1. Стан економічного розвитку.

2. Податкове законодавство.

3. Рівень інфляції.

4. Усі відповіді правильні.

Запитання 14. На першому етапі формування облікової політики:

1. Здійснюється відбір потенційно придатних для використання підприємством способів ведення бухгалтерського обліку.

2. Визначаються конкретні умови, явища і процеси, які впливають на розробку облікової політики.

3. Встановлюють предмет облікової політики для конкретного підприємства відповідно до сукупності об'єктів бухгалтерського обліку.

4. Аналізуються загальновизнані припущення у побудові облікової політики.

Запитання 15. Формалізація облікової політики на підприємстві впроваджується через:

1. Наказ про облікову політику.
2. Національні стандарти бухгалтерського обліку.
3. Форми та реєстри бухгалтерського обліку.
4. Немає правильної відповіді.

Запитання 16. Регламентація змін облікової політики та їх відображення у фінансовій звітності здійснюється на підставі:

1. Вимог П(С)БО.
2. Вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
3. Вимог МСФЗ.
4. Усі відповіді правильні.

Запитання 17. Зміни до облікової політики проводяться у випадках:

1. Коли здійснюються зміна облікових оцінок.
2. Коли неможливо достовірно визначити суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року.
3. Коли здійснюються зміна статутних вимог.
4. Усі відповіді правильні.

Запитання 18. Доповнювати облікову політику підприємства можна:

1. Тільки з початку нового календарного року.
2. У будь-який час.
3. Тільки на кінець звітного року.
4. Немає правильної відповіді.

Запитання 19. Під обліковою оцінкою за правилами П(С)БО розуміється:

1. Первісна оцінка, що використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.
2. Справедлива оцінка, що використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами у будь-який час.
3. Попередня оцінка, що використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.
4. Немає правильної відповіді.

Запитання 20. Облікова політика як інструмент фінансової звітності визначена:

1. Законом України "Про аудиторську діяльність".
2. Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні".
3. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 "Баланс".
4. Не визначена чинним законодавством.

Практичні завдання до глави 4

Завдання 1.

Умова: Підприємство здійснює свою діяльність у сфері торгівлі медикаментами. Керівництво прийняло рішення про розширення видів діяльності: відкриття цеху з виробництва морозива. Внесено відповідні зміни до статуту.

Необхідно: Визначити доповнення, котрі необхідно внести до наказу про облікову політику.

Завдання 2.

Умова: Підприємства різних галузей, форм господарювання, обсягів виробництва, організаційної структури повинні формувати свою облікову політику.

Необхідно:

1. Провести анкетне обстеження окремих підприємств у розрізі галузей, форм господарювання, обсягів виробництва, організаційної структури.

2. Узагальнити результати обстеження окремих підприємств стосовно дотримання ними облікової політики.

3. Визначити чинники, що впливають на облікову політику підприємства.

4. Пояснити залежність облікової політики підприємства від його типу та якісної характеристики.

Завдання 3.

Умова: Підприємство придбало автоматичну лінію за 300 тис. грн. (сума без ПДВ). Під час оприбуткування був визначений термін корисного використання лінії – 5 років. Ліквідаційну вартість визначено на рівні 10 тис. грн. Вибраний метод нарахування амортизації – прямолінійний. Через 3 роки експлуатації було переглянуто термін корисного використання лінії з 5 до 6 років.

Необхідно:

1. Визначити вплив зміни облікової політики на витрати за четвертий рік експлуатації.

2. Зробити бухгалтерські проводки з придбання автоматичної лінії і нарахування амортизаційних відрахувань за кожен рік експлуатації.

3. Скласти текстову примітку до фінансової звітності підприємства.

Завдання 4.

Умова: Підприємством протягом 2009р. у документі про облікову політику передбачено нарахування амортизації за малоцінними швидко зношуваними матеріальними активами (МШП) у розмірі 50% під час передачі їх в експлуатацію і 50% – під час списання. У 2010 р. прийнято рішення про зміну облікової політики відносно методу нарахування амортизації з МШП. На початок в 2010р. первісна вартість МШП становила 13 тис. грн., вартість введених в експлуатацію МШП протягом 2010р. за первісною вартістю – 2 тис. грн., вартість списаних протягом року МШП за первісною вартістю – 1,3 тис. грн.

Необхідно:

1. Відобразити в обліку зміну облікової політики.

2. Скласти бухгалтерські проводки.

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та Інтернет-ресурсів до глави 4:

1. Бондаренко Н.М. Облікова політика підприємства Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». Вип. 4(3), 2010. – С. 23-24.

2. Бухгалтерский учет / под ред. П.С. Безруких. – М.: Высшая школа, 1999. – 563 с.

3. Васюта-Беркут О. І. та інші. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська; За заг. ред. В.Б. Захожая. – 2-ге вид., стереотип. – К.: МАУП, 2003. – 176 с.: іл. – Бібліогр.: с. 170.

4. Войтенко Т. Облікова політика-2010: головне / Податки та бухгалтерський облік, 2011. – № 1-2.

5. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник / С. Голов, В.М. Костюченко. – Київ: Лібра, 2004. – 880 с.

6. Житний П.Є., Афанас'єва І.І. Фактори впливу на формування облікової політики торгово-виробничих підприємств / Вісник ЖДТУ – Економічні науки. – № 1 (51).

7. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.99р. (із змінами та доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №27. – С. 2 – 5.

8. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури. – 2008. – 608с.

9. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 [Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова]. – К.: ФПБАУ, 2005. – 1ч. – 1304 с.; II ч. – 1232 с.

10. Облікова політика: навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловска та інші; за ред. Г.М. Давидова. – К.: Знання, 2010. – 479 с.

11. Облікова політика сільськогосподарських підприємств (за ред. В.Ю. Фабіанської) // Економіка АПК, 2006. – №12. – С. 105.

12. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.

13. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. № 87, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 21.06.99р. під №391/3684 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13. – С. 3-5.

14. П (С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99р. №137, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 21.06.99р. за №392/3685 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13. – С. 24-25.

15.П(С)БО 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99р. №246, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 02.11.99р. за №751/4044 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13. – С. 33-36.

16.Сопко Т.М. Організація обліку: [навч. пос.] / Т.М. Сопко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.

17.Сук П. Облікова політика підприємства / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 1. – С. 2-4.

18.Ткаченко Н.М. Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку та звітності в умовах інтеграції України у світове співтовариство / Н.М. Ткаченко // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету: Кам'янець-Подільський. 2009. – Вип. 17. – Т. 2. – С. 51-53.

19.Чабанова Н. Організація бухгалтерського обліку / Н. Чабанова, Т. Упир, В. Упир. – Х.: Фактор, 2008. – 480 с.

20.Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / В.Г. Швець // К.: Знання-прес, 2003. – 444 с.

ГЛАВА 5. ФОРМИ І РЕГІСТРИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

5.1. Облікові реєстри та їх роль у бухгалтерському обліку

5.2. Техніка облікової реєстрації та виправлення помилок

5.3. Форми бухгалтерського обліку

5.4. Автоматизована форма обліку

5.1. Облікові реєстри та їх роль у бухгалтерському обліку

Господарські операції, оформлені первинними документами або носіями, що їх замінюють, відображають у бухгалтерському обліку способом систематизації і накопичення у відповідних реєстрах синтетичного і аналітичного обліку. При застосуванні обчислювальної техніки облікові реєстри складають у вигляді машинограм на основі машинних носіїв інформації.

В умовах комп'ютеризації змінилося традиційне розуміння «реєстр бухгалтерського обліку». Первинна інформація накопичується в базі даних комп'ютерної системи, узагальнюється та систематизується на рахунках, що представлені окремими ячейками пам'яті комп'ютера і реєстр являє собою вихідну форму аналітичної спрямованості, яку може отримати користувач бухгалтерської програми. Формування реєстрів у комп'ютерних програмах здійснюється на підставі даних довідників, журналів документів, журналів операцій, журналів проводок тощо.

Облікові реєстри – це зведені відомості, що складені за однорідними економічними ознаками господарських операцій у певній послідовності згідно з даними первинних документів або інших носіїв інформації, які їх замінюють.

Процес відображення даних про здійснені господарські операції в облікових реєстрах називається **обліковою реєстрацією**. Облікова реєстрація є другим етапом облікових робіт після складення та опрацювання первинної документації.

Дані облікових реєстрів використовуються для узагальнення інформації, складання бухгалтерської звітності, проведення аудиту й аналізу господарської діяльності підприємства.

Інформація до облікових реєстрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

Підприємства і установи, що складають облікові реєстри на машинозчитуваних носіях, зобов'язані забезпечити технічні засоби для їх відтворення у зручному для читання вигляді.

Перенесення інформації з первинних документів до облікових реєстрів має здійснюватися в міру їх надходження до місця обробки, однак не пізніше терміну, що своєчасно забезпечує інформаційні потреби підприємства, наприклад, нарахування і виплату заробітної плати, складання бухгалтерської та податкової звітності, тощо.

Відповідальність за правильність відображення господарських операцій в облікових реєстрах несуть особи, які склали і підписали ці реєстри.

У бухгалтерському обліку використовують різні за формою, змістом та способом відображення інформації облікові реєстри. Вони поділяються за такими ознаками: за зовнішнім виглядом, видами бухгалтерських записів, обсягом змісту, побудовою.

За **зовнішнім виглядом** бухгалтерські реєстри поділяють на такі групи: бухгалтерські книги, картки, окремі відомості (машинограми).

Бухгалтерські книги – це оправлені аркуші паперу спеціального графлення, в яких містяться дані про наявність господарських засобів, джерела їх формування та господарські процеси, що відображаються на рахунках синтетичного й аналітичного обліку.

Наприклад, касова книга призначена для обліку надходження і виплати готівки в касі; книга депонованих сум для аналітичного обліку невиплаченої (депонованої) заробітної плати; у головній книзі міститься інформація про сальдо й обороти на синтетичних рахунках.

Бухгалтерські книги повинні бути прошнуровані, сторінки у них мають бути пронумеровані. На останній сторінці книги загальна кількість сторінок засвідчується підписами керівника, головного бухгалтера та печаткою підприємства.

Картки – це виготовлені друкарським способом окремі листи паперу, що містять аналітичну інформацію про окремі об'єкти обліку будинки, споруди, матеріали, сировину тощо. Картки зручні у користуванні при веденні обліку на складах готової продукції, матеріалів, запасних частин, при прийнятті та відпуску цінностей на виробництво, в експлуатацію.

В сучасних умовах комп'ютеризації, коли створюються автоматизовані робочі місця і на складах, і в цехах, певну частину робіт облікового характеру виконують ПЕОМ, але повністю відмовитися від використання карток поки що недоцільно. Картки мають такі реквізити: найменування об'єкту обліку, його кодове позначення, номер картки, позначення одиниці виміру; ціна за одиницю, зміст операції, що відображається в картці, сума операції та кількісний вимірник, код синтетичного й аналітичного рахунку тощо.

Окремим видом є картки обліку об'єктів основних засобів – будинків, споруд, устаткування, машин, автомобілів та ін. У цих картках зазначають, крім руху об'єкта обліку, також його власні характеристики – завод-виготовлювач, рік випуску, потужність, гарантійний строк, комплектність тощо.

У сучасних умовах комп'ютеризації і впровадження прогресивних носіїв інформації значного поширення набули електромагнітні картки з штриховими кодами, показники яких зчитуються технічними пристроями і використовуються у електронній пошті, базах даних персональних електронно-обчислювальних машин для подальшого застосування у бухгалтерському обліку.

Окремі відомості (машинограми) – це окремі таблиці різного формату зі спеціальним графленням: відомості, журнали-ордери, меморіальні ордери, обігові відомості тощо. Вони використовуються для ведення як синтетичного,

так і аналітичного обліку. Записи в окремих відомостях здійснюються на підставі первинних документів.

За **видами бухгалтерських записів** облікові реєстри поділяють на хронологічні, систематичні, комбіновані.

Хронологічні реєстри призначені для записів, здійснюються в хронологічній послідовності. Це різноманітні реєстраційні журнали, наприклад касова книга.

У **систематичних** реєстрах відображаються в певній послідовності і з певним групуванням однорідні за економічним змістом операції. Прикладом систематичного реєстра може бути журнал-ордер №5 з обліку витрат видів діяльності.

Комбінованими називають реєстри, в яких записи роблять одночасно за хронологічним і систематичним порядком. Прикладами можуть бути журнали-ордери №1, в якому ведеться облік касових операцій, №3, де відображається надходження матеріалів і розрахунки з постачальниками, та інше.

За **обсягом змісту** бухгалтерські реєстри поділяють на синтетичні й аналітичні. Синтетичні – це реєстри, в яких створюється інформація синтетичного обліку, в аналітичних – деталізуються показники синтетичного обліку, зокрема виділяються об'єкти обліку в натуральних, трудових і вартісних вимірниках – конкретні найменування основних засобів, матеріалів, розрахунки з окремими контрагентами.

За **побудовою** облікові реєстри поділяють на односторонні, двосторонні, багатографні, шахові.

В **односторонніх** реєстрах, наприклад у касовій книзі, господарські операції відображаються за дебетом і кредитом відповідного рахунку. **Двосторонні** реєстри складаються з двох частин: в одній частині подають дані про дебетові обороти на рахунок, у другій – про кредитові обороти на цьому рахунку (картка складського обліку матеріалів).

Характерним прикладом **багатографних** реєстрів є головна книга, де дебетова сторона рахунку поділена на кілька граф, кожна з яких визначає відповідний кореспондуючий рахунок.

Шахові облікові реєстри побудовані за принципом шахової дошки. Записи в них роблять у клітинці, що є на перетині стовпчика і рядка таблиці відповідно за дебетовим і кредитовим оборотами на взаємозв'язаних рахунках. Відображення оборотів у кореспонденції рахунків забезпечує можливість детального вивчення господарських операцій і посилює контроль за записами. Шаховій відомості властиві всі характеристики звичайної оборотної відомості. Однак, якщо запис був зроблений у неправильній кореспонденції, то таку помилку у звичайній оборотній відомості визначити важко, тоді як у шаховій її можна виявити відразу. Вміння читати шахову оборотну відомість дає змогу отримати уявлення про характер, обсяг і рівень ефективності роботи підприємства.

Шахова форма є характерною в основному для журналів-ордерів, у першу чергу – для журналу-ордеру №5, у якому ведеться облік витрат за видами діяльності. Використання сучасної обчислювальної техніки сприяло появі нових матеріальних носіїв облікових реєстрів багатоцільового застосування – перфокарт, перфострічок, дискет, оптичних і лазерних дисків тощо. Загальна класифікація реєстрів наведена на рис. 5.1.

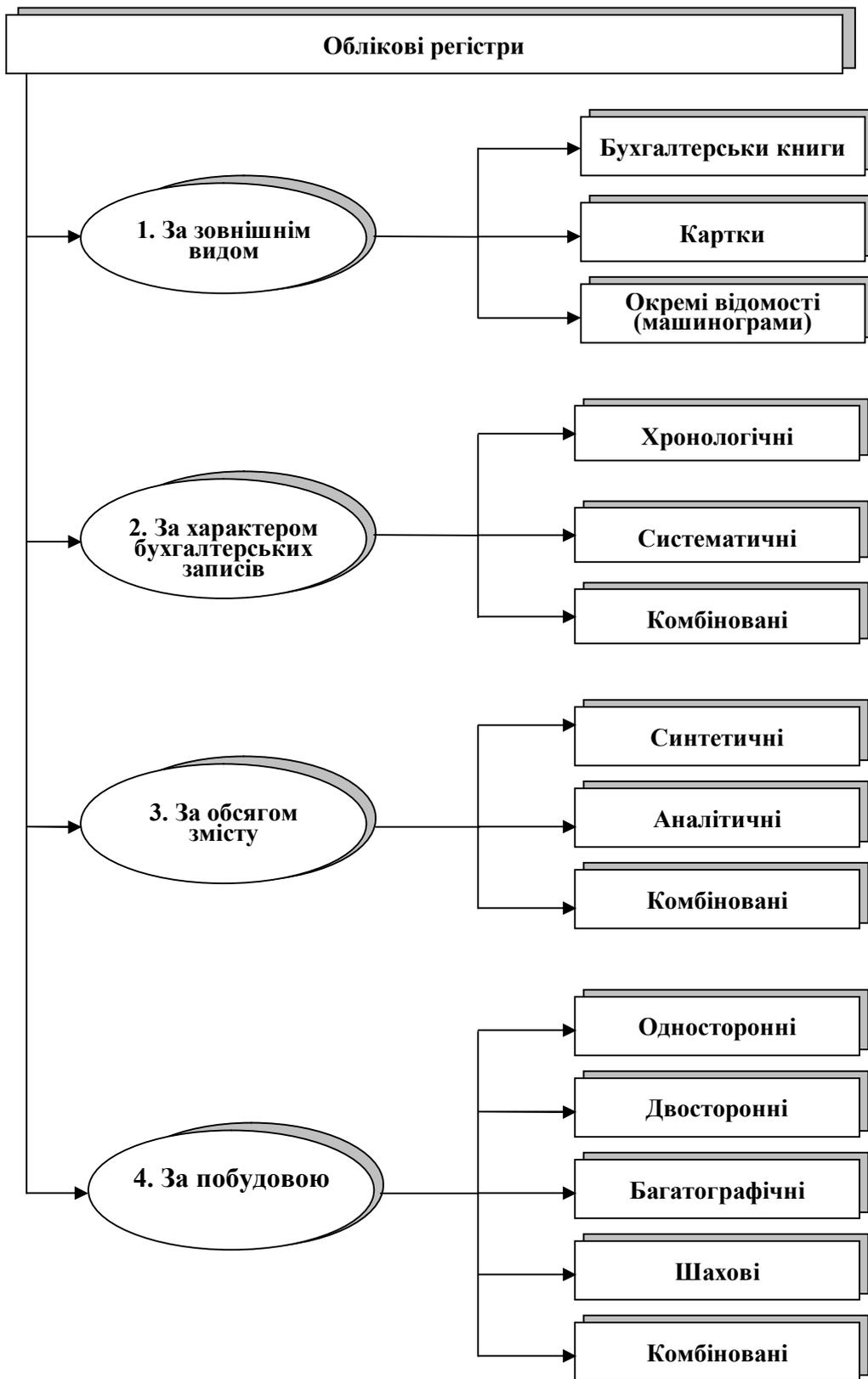


Рис. 5.1. Класифікація облікових регістрів

5.2. Техніка облікової реєстрації

Загальна послідовність реєстрації Облікова реєстрація регламентується положенням про документи та записи у бухгалтерському обліку. Планом рахунків бухгалтерського обліку та інструкцією по його застосуванню тощо.

Облікова реєстрація здійснюється в такій послідовності:

1. Первинні документи, що надходять до бухгалтерії, перевіряються за формою, змістом, арифметично.

2. Робляться записи у відповідних регістрах з метою групування первинної інформації за ознакою її однорідності. Так групування документів про рух матеріалів здійснюється за видами, місцями їх зберігання, джерелами надходження, напрямками використання. Інформація щодо нарахування заробітної плати узагальнюється, відносно окремих працівників, видів діяльності, структурних підрозділів, об'єктів калькулювання собівартості. Аналогічно узагальнюється первинна інформація про рух і стан усіх інших об'єктів обліку.

3. На основі відповідних допоміжних регістрів, в яких здійснюється групування первинної інформації, складаються бухгалтерські проводки. Залежно від прийнятої в підприємстві форми обліку вони робляться або в журналах-ордерах, які складаються за однорідністю господарських операцій і зв'язаних з ними об'єктів обліку в умовах використання журнально-ордерної форми обліку, або в меморіальних ордерах, якщо журнально-ордеру форму не впроваджено.

4. На основі узагальнених даних цих регістрів робляться записи в головну книгу.

Головна книга і відповідні регістри, в яких зроблено узагальнення однорідної інформації, використовуються для складання бухгалтерської та податкової звітності.

Використання комп'ютерних технологій обробки облікової інформації суттєво спрощує послідовність реєстрації:

- в комп'ютер вводиться дані первинних документів про господарські операції з шифрами синтетичних і аналітичних рахунків, видів матеріалів, витрат виробництва, продукції тощо;

- всі інші операції, що пов'язані з групуванням первинної інформації процеси її обробки, виконуються в автоматизованому режимі згідно з алгоритмами програми.

Виявлення та виправлення помилок

Помилки, що виникають у процесі записів у бухгалтерському обліку, можна поділити за причинами виникнення, значенням і місцем виникнення.

Причинами виникнення виділяють три обставини: стомлення, неуважність працівника, несправність обчислювальної техніки. Для запобігання цим помилкам, зменшення їх кількості треба створювати нормальні умови праці персоналу, підвищувати його кваліфікацію та виховувати сумлінне ставлення до праці, систематично провадити профілактичний огляд обчислювальної техніки.

За **значенням** виділяють два типи помилок: локальні і транзитні. **Локальні** спричиняють скривлення інформації лише у тому документі або реєстрі, де їх допущено, і не призводять до помилок у інших реєстрах. Наприклад, неправильно записана в реєстрі дата або номер документа не зумовлює інші помилки. **Транзитні** автоматично викликають помилки в інших реєстрах. Наприклад, помилка запису числових показників у графах Журнал-Головної книги автоматично призводить до порушення тотожності дебетових і кредитових оборотів.

За **місцем виникнення** виділяють такі групи помилок: у записах (тексті), числових показниках, у фіксації показників аналітичного обліку. **Помилки у записах (тексті)** можуть призводити до складання неправильної бухгалтерської проводки, наприклад, “передані” матеріали, замість “продані” матеріали.

Помилки у числових показниках – найбільш поширений тип помилок у бухгалтерській практиці. Це можливо за таких умов: у числі не дописано нулі, звідси – зменшений підсумок показників; у середині написано або пропущено

нулі; пропущено в кінці значущі цифри; значущі цифри пропущено всередині числа; переплутано записи у колонках (грн., коп.); переставлено цифри в числі. Ці помилки відносяться до **транзитних**, оскільки вони автоматично призводять до помилок у підсумках інших реєстрів.

Помилки у **фіксації даних аналітичних показників** виникають, коли бухгалтер записав суму в дебет чи кредит і забув записати її у кредит або дебет; записав суму в журнал, але не розніс її на рахунках; зафіксовані показники в синтетичних рахунках не знайшли відображення в аналітичних тощо.

Для того, щоб уникнути таких помилок при визначенні загальної суми низки чисел, доцільно спочатку зафіксувати проміжні підсумки, а потім у тій самій послідовності набрати ті ж числа зі знаком мінус. Якщо після цього заключний підсумок дорівнюватиме нулю, то підрахунок виконано правильно. Не рекомендується повторювати підрахунок у зворотній послідовності, бо в цьому випадку повторюються ті ж числові комбінації.

При виявленні нерівності підсумків в дебеті і кредиті вдаються до повторних підрахунків двох або трьох підсумків. Якщо у двох підрахунках числа збігаються, то їх можна вважати правильними, а у числах, які після третього підрахунку мають різні показники, необхідно шукати помилку.

Якщо підсумки не збігаються, то потрібно знайти різницю, яка вказуватиме на величину помилки.

Для виявлення неправильності рознесення показників у різних реєстрах вдаються до пунктирування, “відкриження” чисел. Наприклад, у відомості біля зафіксованої суми проставляють знак \surd (“галочку”); потім відшукують цю суму в дебеті кореспондуючого рахунку і позначають на рахунку, що кредитується. Якщо перше пунктирування не дає позитивних результатів, то його повторюють, при цьому проставляють уже “крижик” (W) або поряд проставляють другу “галочку” і так до знаходження помилки.

В бухгалтерському обліку застосовують такі методи їх виправлення: коректурний, додаткових записів, “червоного сторно”.

Коректурний метод полягає у тому, що неправильний запис закреслюється тонкою рисою так, щоб було видно закреслене, поряд пишеться правильна сума та робиться надпис “виправлено”, який засвідчується підписом особи, що зробила виправлення, та проставляється дата виправлення.

Проте коректурний спосіб виправлення помилок в обліку не завжди є ефективним. Його не слід застосовувати там, де уже виведені підсумки, складені бухгалтерські проводки, оскільки це призводить до збільшення кількості виправлень. Зовсім не застосовується коректурний спосіб, коли помилку виявлено в наступному звітному періоді, а бухгалтерський баланс та інших звітні форми вже відіслані за призначенням.

Спосіб **додаткових записів** застосовується у тих випадках, коли бухгалтерська проводка складена правильно, але в меншій сумі, ніж це потрібно. Наприклад, на підприємстві відпущено зі складу на виробництво матеріалів у сумі 1 100 грн. В обліковому реєстрі ця операція записана в сумі 1000 грн. Тобто допущена помилка – зменшена сума операції на 100 грн. У такому разі в реєстрі робиться додатковий аналогічний запис на суму 100 грн.

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

Спосіб **“червоного сторно”** використовується у таких випадках: коли допущена помилка в кореспонденції рахунків, коли записана операція не відбулася, коли відображена в реєстрі сума господарської операції більша, ніж фактичний розмір її виконання.

Спосіб **“червоного сторно”** полягає у тому, що неправильний бухгалтерський запис сторнується (анулюється) складанням такого самого бухгалтерського запису і в тій самій сумі, тільки червоним чорнилом. Після сторнування робиться правильний запис, виправлення завіряється відповідним підписом (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Приклад виправлення помилок в обліку

Операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1. Видано гроші у підзвіт на придбання канцелярських товарів	92	301	160
2. Сторнується (червоний запис) неправильна проводка (не можна підзвітні суми списувати зразу на витрати)	92	301	160
3. Видано гроші у підзвіт на придбання канцелярських товарів	372	301	160

На практиці застосовуються також інші способи виправлення помилок (зворотніх проводок, перенесення сум тощо), але вони не виправдали себе у зв'язку зі збільшенням підсумку оборотів та штучності змісту бухгалтерських проводок.

Порядок виправлення помилок у документах і регістрах, що створені машинним способом, встановлюється вказівками з організації бухгалтерського обліку в умовах використання обчислювальної техніки.

У документах, якими оформлені касові й банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не припускаються.

Виправлення помилок минулих років оформлюється у місяці виявлення помилки бухгалтерською довідкою, в якій наводиться зміст помилки, сума та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку, якою виправляється помилка. У місяці складання Бухгалтерської довідки її дані записуються до відповідного регістру бухгалтерського обліку і Головної книги.

У кінці звітної періоду перевірені й виправлені дані в облікових реєстрах підсумовують і заносять в інші облікові реєстри (журнали-ордери, відомості, обігову відомість за синтетичними рахунками, Головну книгу тощо). Такі записи завіряють підписами на реєстрі відповідальних за це осіб. Протягом поточного періоду (року) облікові реєстри зберігаються у поточному архіві в бухгалтерії у спеціальних шафах.

Після закінчення поточного періоду і складання річного звіту вони передаються, як і первинні документи, на збереження до постійного архіву, де вони зберігаються відповідну кількість років. Наприклад, журнали-ордери, відомості, касова книга, Головна книга зберігаються у постійному архіві протягом трьох років. Після закінчення цього періоду та за умови проведення на підприємстві документальної ревізії облікові реєстри можуть бути знищені, про що складається спеціальний акт.

5.3. Форми бухгалтерського обліку

Форма бухгалтерського обліку являє собою систему взаємозв'язаних облікових реєстрів та способів відображення в них фактів господарської діяльності. Форма бухгалтерського обліку характеризується такими основними ознаками:

- наявністю певної сукупності конкретних синтетичних та аналітичних реєстрів;
- способами запису в окремі реєстри, що передбачають можливість реєстрації облікової інформації (хронологічної, систематичної, подвійної, простої, шахматної);
- взаємозв'язком окремих реєстрів хронологічного та систематичного запису, синтетичного та аналітичного обліку;
- послідовністю заповнювання реєстрів;

- технічними засобами запису господарських операцій та формування облікової інформації, що визначаються можливістю використання технічних засобів.

У цьому своєму значенні форма бухгалтерського обліку обумовлює технологію облікового процесу. Технологія визначається взаємозв'язком реєстрів та порядком їх обробки, застосуванням технічних засобів, розподілом обов'язків між персоналом бухгалтерії. Зважаючи, що сутність бухгалтерського обліку, його методика втілюється в його формі, велике значення має пошук форм, відповідних сучасним умовам діяльності підприємств.

Прийнята на підприємстві форма обліку має забезпечити відображення господарських операцій, їх хронологічний та систематичний запис, формування інформації для поточного контролю наявності та руху майна, грошових коштів, стану розрахунків, витрат, а також узагальнення інформації про діяльність підприємства та її результати. При тому ці питання мають бути розв'язані при максимальній економії витрат на провадження бухгалтерського обліку, найбільш раціональному розподілі робіт між обліковими працівниками. Методика обліку залишається незміною, але його форми видозмінюються залежно від конкретних умов, в яких функціонує підприємство.

Система реєстрів господарського обліку виникла майже в самому початку облікової практики, але набула вигляд завершених форм бухгалтерського обліку тільки наприкінці 15 сторіччя.

Виникнення перших форм обліку

Перша з відомих форм обліку – **Староіталійська** – викладена італійським філософом і математиком Лукою Пачолі в 1494 році у “Трактаті про рахунки і записи” і передбачає застосування трьох книг: меморіалу, тобто пам'ятної книги журналу та зошиту, який називався також Головною або Найголовнішою книгою. В меморіалі фіксувались усі здійснювані господарські операції. Ці записи заміняли первинні документи, які не велись зовсім. Записи одразу робились у меморіал. Журнал був призначений для

хронологічної реєстрації операцій із зазначенням дебетуємих та кредитуємих рахунків. У Головної книзі здійснювався систематичний запис операцій за синтетичними рахунками бухгалтерського обліку. Схема Староіталійської форми обліку подана на рис. 5.2.



Рис. 5.2. Схема Староіталійської форми обліку

Ця форма обліку забезпечувала створення необхідної облікової інформації на тому етапі розвитку економіки, для якого були характерні невеликі за розмірами і нескладні підприємства та господарства. Вона застосовувалась у торгівлі та дрібному товаровиробництві. Її основними недоліками вважається переписування операцій з одного реєстру в другий, та поєднання синтетичного та аналітичного обліку.

Ці недоліки були ліквідовані у **Новоіталійській формі обліку**, що була описана в 1688 році Ф. Гараті. Вона виключила ведення меморіалу, на відміну від Староіталійської застосовувала первинні документи. На підставі документів господарські операції реєструвались за хронологічним порядком у журналі з відзначенням кореспондуючих синтетичних рахунків. Після реєстрації в журналі господарські операції заносились в Головну книгу за синтетичними рахунками. Водночас велись допоміжні книги за аналітичними рахунками. Щомісячно складались обігові відомості за синтетичними й аналітичними рахунками, дані яких звірялись.

Отже, ця форма вперше розмежувала синтетичні та аналітичні рахунки а, відповідно синтетичний й аналітичний облік, запровадила первинні документи та

обігові відомості.

Її основним недоліком вважається наявність спільного журналу, що перешкоджало розподілу праці, але у тому періоді це не було потрібно. Для того періоду Новоіталійська форма обліку не мала явних недоліків, тому стала основоположною для інших, у тому числі сучасних форм.

Необхідність розподілу праці облікових працівників у зв'язку з розвитком суспільного виробництва та природного зростання обсягів і складності облікових робіт привела до подальшого розвитку італійської форми. Так, у тому ж столітті облік касових операцій почали вести в окремому журналі. Ця форма обліку отримала назву **Розвинутої італійської форми**. Її загальна схема подана на рис. 5.3.

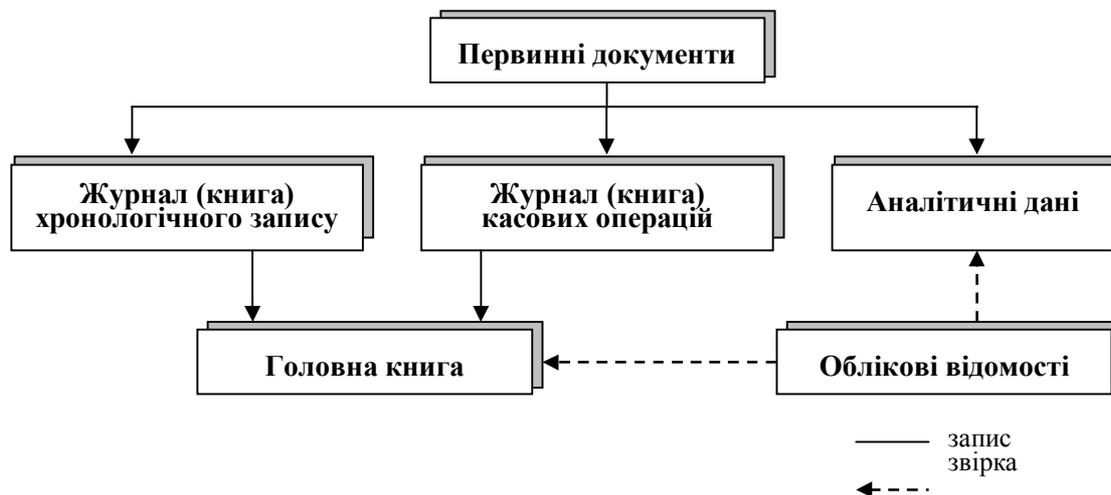


Рис. 5.3. Загальна схема Розвинутої італійської форми обліку

Француз Матьє де ла Порт у 1685 році розробив форму обліку, що передбачає 5 спеціалізованих журналів. Така форма обліку отримала в економічній літературі назву **Французької або Багатожурнальної**.

У 1774 році Ф. Гельвігом була вперше описана **Німецька форма** обліку, яка має схожі ознаки з італійською.

На підставі господарських операцій складались первинні документи та Пам'ятна книга, облік касових операцій вівся окремо у касовій книзі, узагальнення даних обліку здійснювалось складанням Головної книги та балансу. Ця форма мала і деякі особливості: нагромаджувались та систематизувались всі

облікові данні, у тому числі і з касових операцій у єдиному зведеному журналі, а підсумки однорідних операцій переносились із нього у Головну книгу. Ця форма була кроком уперед, вона дозволила поглибити систематизацію облікової інформації, крім того застосування зведеного журналу утворило умови для подальшого розподілу праці між обліковими працівниками. Це, в свою чергу, дозволило покращити організацію праці та технологію обліку.

Розвиток форм обліку

Подальший розвиток форм обліку був пов'язаний з поглибленням розподілу облікової праці, виділенням декількох окремих спеціалізованих журналів за обліком конкретних господарських операцій.

У XVIII сторіччі форми бухгалтерського обліку були вже досить складними, але існувала значна кількість малих підприємств, тому розвиток форм обліку відбувається у напрямку максимального спрощення. В результаті у 1797 році з'явилась форма **Журнал – Головна**. Її автором є француз Е. Дегранж.

У цьому реєстрі одночасно велись хронологічний та систематичний записи, він одночасно виконував функції журналу, Головної книзі та обігових відомостей. Ця форма широко використовувалась в Америці і увійшла в економічну літературу під назвами Журнал – Головна або **Американська форма обліку**.

У кінці XIX – початку XX сторіччя існували ще декілька форм обліку. Серед них заслуговують особливої уваги шахова та інтегральна форми, оскільки вони мали значний вплив на сучасне становище обліку.

Шахова форма була відкрита в 1889 році Д. Россі. Вона являє собою матричну модель сполучення Головної книги та обігової відомості. Кредитові обіги рахунків формуються в стовпцях, дебітові – в рядках. Число записів скорочувалося у два рази.

Інтегральна форма обліку, яка описана Ж. Дюмарше у 1914 році, є різновидністю багатожурнальної форми. За цією формою обліку відомості та журнали відкривались за кожним синтетичним рахунком. Причому відомості складались за дебетом рахунків, журнали – за кредитом.

Записи робились у хронологічному порядку, тобто на кожному рахунку поєднувався хронологічний та систематичний облік. Крім того, в журналах і відомостях визначалась взаємна кореспонденція рахунків.

Інакше кажучи, вона повторювалась і у відомості, і в журналі, що сприяло виявленню помилок у записах. При цьому порядку записів Головну книгу складати було не обов'язково.

Схема інтегральної форми обліку наведена на рис. 5.4.

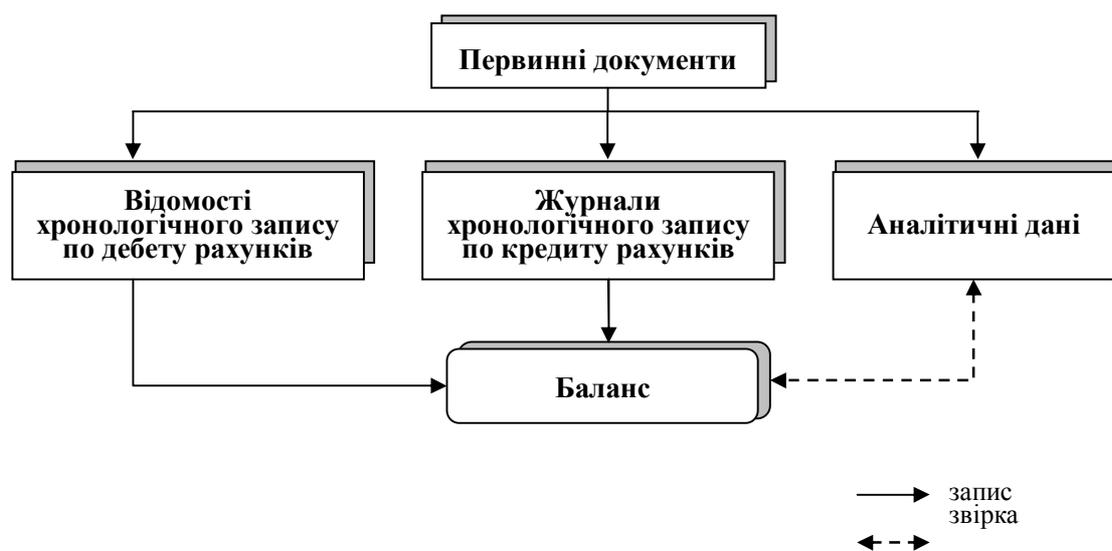


Рис. 5.4. Загальна схема інтегральної форми обліку

Навіть такий (неповний) огляд форм свідчить про те, що система бухгалтерського обліку пройшла довгий шлях розвитку, і сучасні його форми створені на основі досягнень попередників.

Вітчизняні підприємства нині застосовують (на власний вибір) наступні форми (системи) обліку: меморіально-ордерну, журнально-ордерну (журнальну), автоматизовану (комп'ютеризовану), просту та спрощену.

Меморіально-ордерна форма обліку

Ця форма виникла у 1926 році у Росії в результаті розвитку та творчої переробки новоіталійської форми обліку, яка передбачала складання бухгалтерських проводок на кожен операцію в журналі реєстрації.

При меморіально-ордерної формі обліку проводки складались у меморіальних ордерах. Складанням меморіальних ордерів завершувалась обробка первинних документів.

Основними принципами цієї форми обліку є: оформлення бухгалтерських проводок меморіальними ордерами, розподіл хронологічного та систематичного обліку, особлива побудова Головної книги, окреме ведення аналітичного обліку.

Сутність та зміст меморіально-ордерної форми визначається слідчим. Облікові записи робляться на підставі меморіальних ордерів. Меморіальний ордер – це спеціальний бланк. У кожному меморіальному ордері вказують кореспонденцію рахунків, на яких відображується господарська операція, її зміст та сума.

На підставі меморіальних ордерів робляться записи у Головну книгу. Кожна сторінка Головної книзі являє собою окремий синтетичний рахунок.

Аналітичний облік ведеться окремо, а саме складаються аналітичні реєстри: відомості оплати праці, руху матеріалів, книга касових операцій тощо. На підсумкові дані відомостей, якщо це можливо, складають меморіальні ордери для відображення даних у синтетичному обліку. За даними синтетичного та аналітичного обліку складають обігові відомості, які звірюються. Схема меморіально-ордерної форми обліку наведена на рис.14.5.

До **переваг** меморіально-ордерної форми відносяться: її простота, можливість застосування до різних типів підприємств, посилення контролю записів через звірення у кінці місяця даних синтетичного й аналітичного обліку, а також підсумків Головної книги та реєстраційного журналу, можливість розподілу роботи між обліковими працівниками, придатність до автоматизації синтетичного обліку.

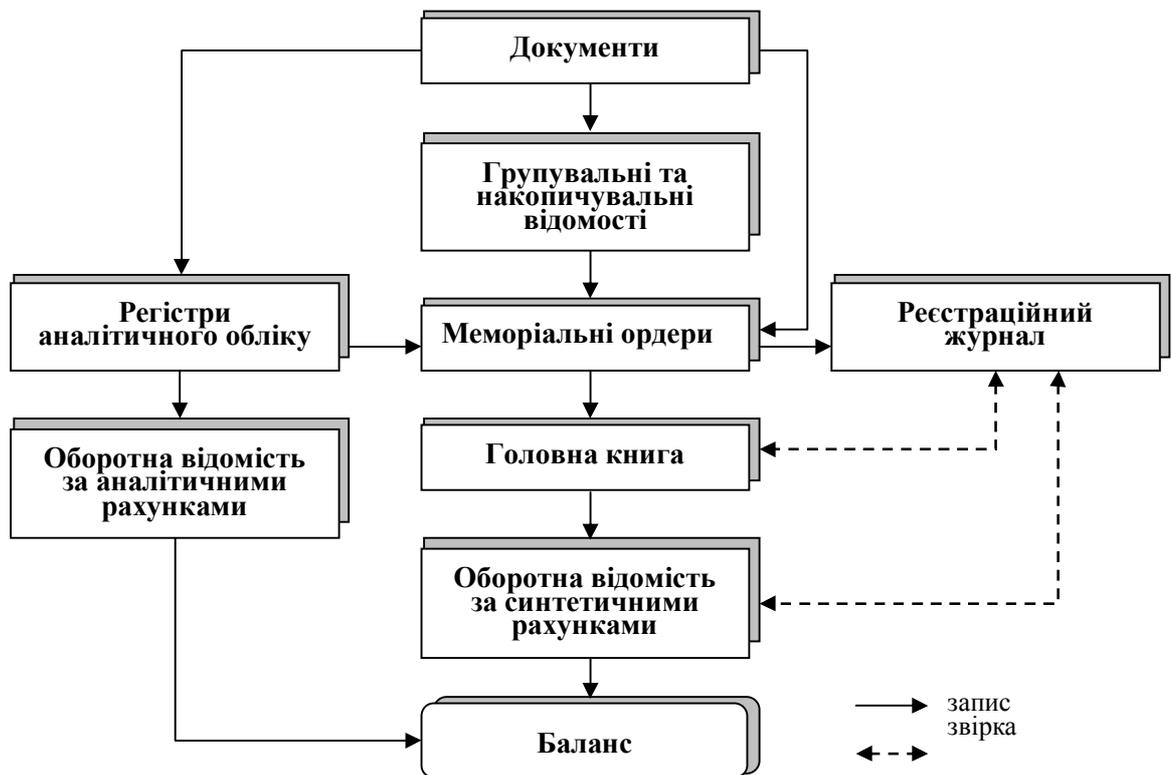


Рис. 5.5. Схема меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Суттєвими **недоліками** меморіально-ордерної форми обліку є: необхідність складення великої кількості меморіальних ордерів, запису одних і тих самих даних у різних облікових реєстрах, велика трудомісткість облікових робіт, слабе пристосування реєстрів до складання звітності, непридатність до потреб оперативного контролю, відсутність достатньої кількості інформації, придатної для проведення аналітичних розрахунків.

Незважаючи на таку кількість недоліків, дана форма обліку розвинулась, навіть, в автоматизованій власній версії. Меморіально-ордерну форму обліку застосовує нині незначна частина підприємств.

Журнально-ордерна форма обліку

Журнально-ордерна форма обліку започаткована у 1946 році, а у промисловості використовувалась з 1950 року, в інших галузях економіки - з 1 січня 1960 року. Прогресивність журналів-ордерів порівняно із меморіальними ордерами в тому, що в ній використаний шаховий принцип побудови облікового реєстру, що сприяло посиленню контрольної функції обліку і значно

скорочує кількість записів, які необхідно здійснити бухгалтеру для отримання синтетичної інформації.

Вона передбачає систематизацію даних первинних документів на бухгалтерських рахунках безпосередньо в регістрах синтетичного та аналітичного обліку. При журнально-ордерної формі обліку поєднуються хронологічний та систематичний записи, які робляться одночасно.

У цій формі основними регістрами синтетичного обліку є журнали-ордери та Головна книга.

Журнали-ордери побудовані за кредитовим принципом: господарські операції в них реєструються шляхом одноразового запису в кредиті відповідного рахунку і деталізації сум, які слід відобразити в дебеті кореспондуючих з ним рахунків.

Журнали-ордери відкриваються або за кредитом одного або декількох близьких за змістом рахунків.

Для посилення контролю записів у журналах-ордерах поряд з відображенням кредитових обігів, одночасно ведуться відомості дебетових обігів, що дає змогу систематизувати в них обіги за синтетичним рахунком.

Аналітичний облік ведеться в окремих регістрах аналітичного обліку – у картках, відомостях, книгах, однак у деяких журналах-ордерах синтетичний облік поєднується з аналітичним. У такому разі обліковий регістр одночасно являє собою журнал-ордер і відомість аналітичного обліку.

Схема журнально-ордерної форми обліку наведена на рис. 5.6.

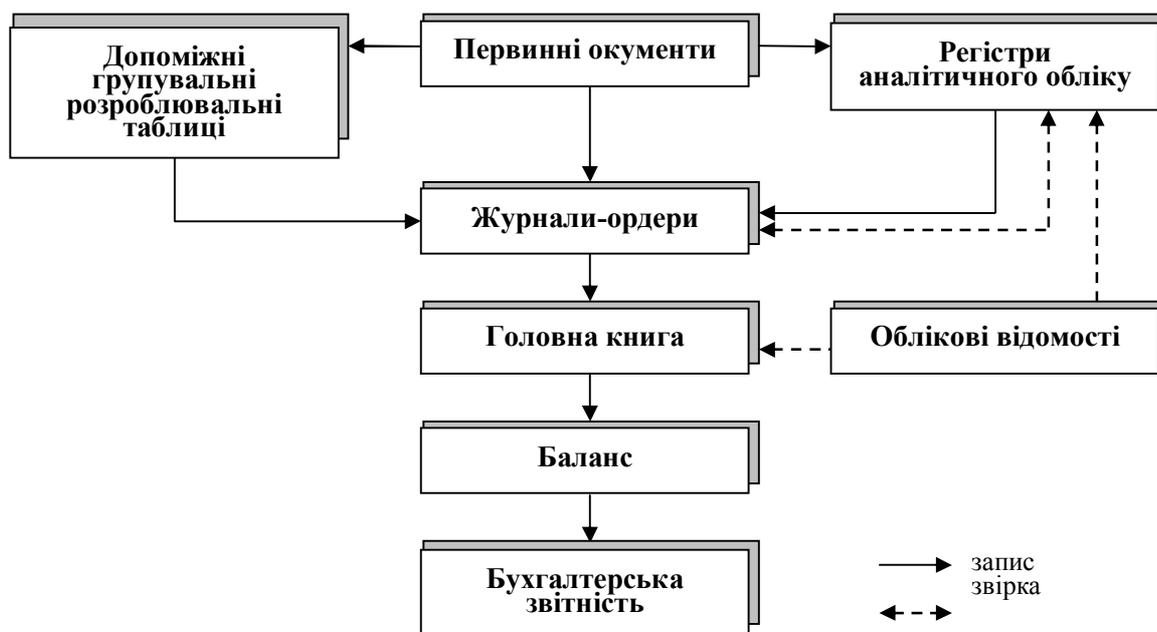


Рис. 5.6. Схема журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Регістри аналітичного обліку побудовані відповідно вимогам управління підприємством, зокрема контролю його фінансово-господарської діяльності. З метою спрощення записів та забезпечення правильності відображення господарських операцій у журналах-ордерах передбачена типова кореспонденція бухгалтерських рахунків і наведена типова номенклатура статей аналітичного обліку.

Записи в журналі-ордері здійснюються у хронологічному порядку лінійно-позиційним або шаховим способами на підставі безпосередньо первинних документів або підсумків відомостей аналітичного обліку. Для групування даних первинних документів перед записом підсумкових показників в облікові реєстри, а також для оформлення деяких розрахунків, наприклад, зносу основних засобів, відрахувань на страхування тощо, використовуються допоміжні розроблювальні таблиці.

У кінці місяця підсумкові показники журналів-ордерів переносяться до Головної книги, яка відкривається в розрахунку на рік. Вона використовується для узагальнення даних журналів-ордерів за окремими синтетичними рахунками, на яких відображається початкове сальдо кожного звітного періоду,

поточні обороти і кінцеве сальдо. На основі Головної книги складається бухгалтерський баланс.

Журнальна форма обліку в Україні з'явилась в кінці 2001 року, коли Міністерство фінансів затвердило 7 нових журналів обліку (за журнально-ордерної форми – 17 журналів-ордерів), 16 відомостей аналітичного і одна позабалансового обліку (за журнально-ордерної форми – майже 50 відомостей аналітичного обліку). Тобто, журнальна форма обліку – це свого роду удосконалена журнально-ордерна форма обліку, що є простішою і зручнішою у користуванні за її попередницю і яка побудована вже на базі нового Плану рахунків. Певний час дані форми (Журнальна і журнально-ордерна) співіснували паралельно.

Методичні рекомендації передбачають застосування певних реєстрів бухгалтерського обліку (табл. 5.2).

Таблиця 5.2.

Реєстри журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Номери		Найменування та призначення реєстрів	Формат бланка
Журналів	Відомостей		
1	2	3	4
		Облік грошових коштів та грошових документів	
1		Журнал 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33	на 4 сторінках формат A4 x 1,5
	1.1	Відомість за дебетом рахунку 30	
	1.2	Відомість за дебетом рахунку 31	
	1.3	Відомість за дебетом рахунку 33	
		Облік довгострокових та короткострокових позик	на 4 сторінках формат A4
2		Журнал 2 за кредитом рахунків 50, 60	
		Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань	
3		Розділ I Журналу 3. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків і резерву сумнівних боргів (за кредитом рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68)	на 1 сторінці формат A4 x 1,5
		Розділ II Журналу 3. Облік розрахунків з бюджетом, облік	- " -

		довгострокових та поточних зобов'язань (за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69)	
	3.1	Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками	A4 x 1,5
	3.2	Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами	- " -
	3.3	Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками	- " -
	3.4	Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів	- " -
	3.5	Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями	- " -
	3.6	Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом	- " -
		Облік необоротних активів та фінансових інвестицій	
4		Розділ I Журналу 4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19)	на 1 сторінці формат A4
		Розділ II Журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35)	- " -
	4.1	Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій	- " -
	4.2	Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій	- " -
	4.3	Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів	- " -
		Облік витрат	
5, 5A*		Розділ I Журналу 5 і Журналу 5 А за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 і розділ II Журналу 5 і 5 А за кредитом рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6	на 1 сторінці формат A4 x 1,5
		Розділ III Журналу 5 за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91	на 2 сторінках формат A4 x 1,5
		Розділ III А Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84	- " -
		Розділ III Б Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 39, 65, 66	- " -
		Розділ IV Журналу 5 і Журналу 5 А. Аналітичні дані до рахунка 28 "Товари"	на 1 сторінці формат A4 x 1,5
	5.1	Відомість аналітичного обліку запасів	на розвороті двох

			сторінок формат А4
6		Облік доходів і результатів діяльності	
		Журнал 6 за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79	на 2 сторінках формат А4
		Розділ II "Аналітичні дані про доходи"	- " -
		Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань	
7		Журнал 7 за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49	на 1 сторінці формат А4
	7.1	Відомість аналітичних даних рахунку 42 "Додатковий капітал"	- " -
	7.2	Відомість аналітичних даних рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"	- " -
	7.3	Відомість аналітичних даних рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"	- " -
	8	Відомість позабалансового обліку	на 1 сторінці формат А4
		Головна книга	аркуш формат А4
		Реєстр депонованої заробітної плати	аркуш формат А5
		Бухгалтерська довідка	на 1 сторінці формат А6
		Аркуш-розшифровка	на 1 сторінці формат А5

Слід особливо підкреслити, що журнально-ордерна форма орієнтована на досить великі підприємства із складним характером виробництва, великою кількістю господарських операцій та первинних документів. На невеликих підприємствах з простим характером виробництва немає сенсу використовувати всю сукупність її реєстрів, тому для них вироблено спрощену форму, що цілком забезпечує ведення бухгалтерського обліку в реальних умовах господарської діяльності.

Спрощена форма обліку

У 2011 році затверджено нові Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами призначені для ведення реєстрів бухгалтерського обліку суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат, зокрема відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України, та не зареєстровані платниками податку на додану вартість.

Методичні рекомендації визначають систему реєстрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них без застосування подвійного запису для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва за формою згідно із додатком 2 до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 15.03.2000 за № 161/4382 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2011 № 25).

Систематизація господарських операцій здійснюється в журналах обліку та у разі значного їх обсягу, додатково можуть застосовуватися відомості. Також можуть використовуватися додаткові реєстри (виготовлені самостійно) для узагальнення інформації про господарські операції щодо окремих активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат, підсумкові дані з яких переносяться до відповідних граф журналів. Малі підприємства самостійно обирають періодичність складання реєстрів – місяць або квартал залежно від обсягу господарських операцій.

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає узагальнення інформації про господарські операції у реєстрах бухгалтерського обліку, що наведені у табл. 5.3.

Регістри спрощеної форми бухгалтерського обліку

Найменування реєстру	Складові частини реєстру
01	02
Журнал 1-мс	Облік активів (використовується для складання Балансу (форма № 1-мс)
Журнал 2-мс	Облік капіталу і зобов'язань(використовується для складання Балансу (форма № 1-мс)
Журнал 3-мс	Облік доходів (використовується для складання Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) Спрощеного фінансового звіту)
Журнал 4-мс обліку витрат	Облік витрат
Відомість 1.1-мс	Облік необоротних активів
Відомість 1.2-мс	Облік нарахування амортизації
Відомість 2.1-мс	Облік розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом
Відомість 2.2-мс	Облік розрахунків з працівниками
Відомість 4.1-мс	Облік витрат на ремонт і поліпшення основних засобів

На розвиток форм бухгалтерського обліку впливають такі чинники:

- необхідність широкого розподілу праці між обліковими працівниками;
- необхідність ведення детального аналітичного обліку
- необхідність швидкого одержання результатної інформації.

Прогресивною вважається така форма обліку, яка забезпечує своєчасне одержання необхідної якісної, оперативної інформації, системи показників звітності для прийняття управлінських рішень при мінімальних затратах праці і засобів на ведення обліку. Безумовно в теперішній час вона повинна базуватись на основі впровадження обчислювальної техніки.

Облікову роботу уповільнюють два моменти: арифметичний підрахунок та переписування. У зв'язку з цим говорять про проблему **ажуру** в бухгалтерії.

Ажур – швидкість обробки облікових даних на шляху від реєстрації первинної інформації до формування звітів, або такий стан облікових записів підприємства, при якому вони не відстають від здійснення господарських операцій і дають правильну картину діяльності та фінансового стану підприємства. Господарський ажур – організація документування, при якій складання первинних документів відбувається одночасно зі здійсненням господарських операцій або безпосередньо після їх здійснення.

Технологічний ажур – організація роботи бухгалтерів, при якій первинні документи заносяться у реєстри обліку відразу після їх складання. повного ажуру досягти при паперових формах обліку неможливо.

5.4. Автоматизовані форми бухгалтерського обліку

В даний час мало хто уявляє собі ведення бухгалтерського обліку лише шляхом ручного заповнення величезної кількості необхідних бухгалтерських документів, бланків звітності і первинних форм. Використання комп'ютерів для ведення обліку принципово змінило технологію обробки облікової інформації, побудову облікових реєстрів та їх взаємозв'язок, вимоги до системи контролю відображених даних і в кінцевому підсумку привело до появи нової, автоматизованої форми обліку. Простота рішення комп'ютеризації бухгалтерського обліку досягнута складним шляхом: від комп'ютеризації окремих ділянок облікової праці до встановлення зв'язаних баз даних з метою складання різних форм фінансової та іншої звітності і можливостей обміну інформацією.

Сучасна інформаційна система бухгалтерського обліку може представляти собою, як відокремлену систему, так і бути складовою інших інформаційних систем підприємства, мати доступ до інших систем через електронну мережу. Застосування електронного зв'язку, зокрема, дає змогу

підприємству здійснювати подання звітності до державних контролюючих органів в електронному вигляді. Важливою рисою інформаційної системи обліку є можливість не тільки здійснення різноманітних розрахунків та формування необхідної кількості звітів, але і проведення фінансового аналізу діяльності підприємства.

Особливістю комп'ютерних форм бухгалтерського обліку є те, що вони не існують без конкретної комп'ютерної програми. Сучасне програмне забезпечення будується відповідно до вимог, принципів і методів ведення обліку, облікового забезпечення, виходячи із можливостей сучасної техніки. Програмне забезпечення має задовольняти відповідні технічні, управлінські, галузеві, комерційні та ергономічні потреби. Автоматизована форма бухгалтерського обліку інтегрує оперативний, бухгалтерський, статистичний облік у єдину систему.

Комп'ютерні форми обліку реалізуються за допомогою програмних алгоритмів, які формують, як вигляд реєстрів, так і послідовність облікових записів. У базі даних автоматизованої системи забезпечується збереження даних протягом тривалого періоду, що дозволяє зберігати дані по операціях, як поточного звітного періоду, так і попередніх років і забезпечує пошук інформації і можливість проведення коректування. В умовах постійних змін діючого законодавства виробники програмного забезпечення забезпечують роботу щодо підтримки та коригування автоматизованої системи відповідно до законодавчих змін.

Програмне забезпечення дозволяє перевірити повноту, правильність заповнення реєстрів відповідно до нормативних актів. При автоматизованій формі процес введення вхідної інформації проводиться тільки один раз і частково контролюється програмним забезпеченням, решта процесів – складання реєстрів, звітності тощо – проводиться автоматично.

В історії комп'ютерних форм обліку, залежно від технічних засобів, що використовуються, виділяють наступні етапи.

1. Використання перфораційних машин.

2. Використання комп'ютерів третього покоління (великих та середніх) і багатотермінальних обчислювальних систем.

3. Використання персональних комп'ютерів та обчислювальних мереж.

Створення і впровадження у практику бухгалтерського обліку електронно-обчислювальної і комп'ютерної техніки сприяло розробленню нових форм бухгалтерського обліку. Їхня сутність полягає в тім, що облікової інформації записують на машинні носії – магнітні стрічки, магнітні диски тощо. На підставі введених у машини даних автоматично групуються показники синтетичних і аналітичних рахунків, визначається сальдо, складаються обігові відомості, звітність. Вихідна інформація подається у вигляді машинограм, що являють собою машинні реєстри обліку. Першою машино-орієнтованою формою обліку була **таблично-перфокартна** (рис. 2.9). Вона одержала цю назву через те, що вхідна інформація вводилась в машину на перфокартах – спеціальних носіях інформації, де дані відображувались шляхом пробивки отворів, а результати обробки, тобто вихідна інформація даних друкувалась у вигляді таблиць. Таблично-перфокартна форма поєднувала традиційно ручну, та нову – обчислювальну обробку даних, оскільки з використанням техніки вирішувались лише окремі облікові задачі.

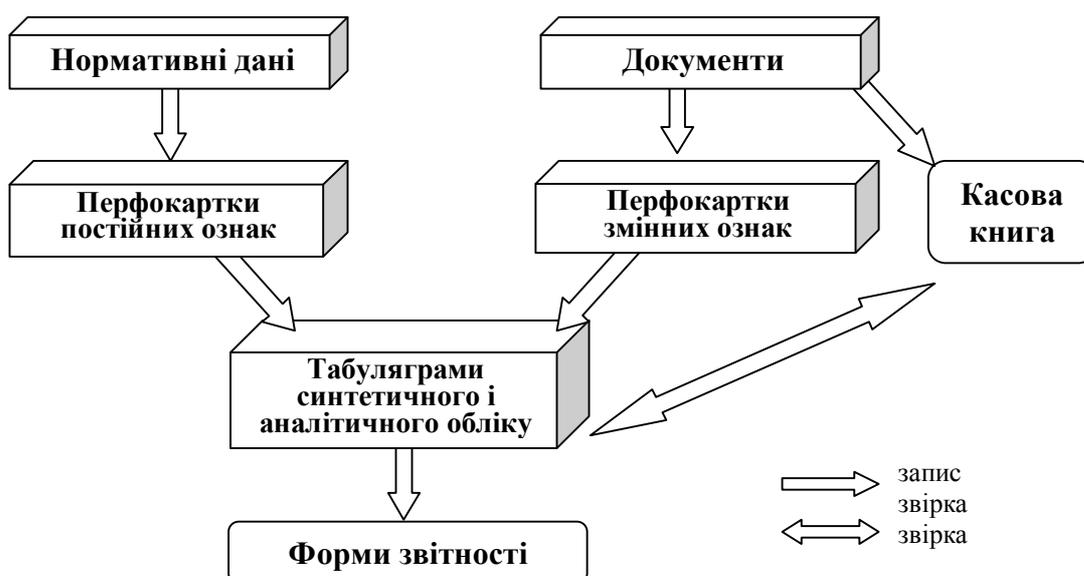


Рис. 5.9. Таблично-перфокарткова форма обліку

Наступним кроком у розвитку автоматизації обліку була **таблично-автоматизована форма бухгалтерського обліку** (рис. 5.10).

Сутність цієї форми полягає в тому, що обробка інформації здійснювалась на обчислювальному центрі в автоматизованому режимі. Первинні документи формувались на паперових носіях або з використанням периферійних технічних засобів збору та передачі інформації, їх дані переносились на машинні носії шляхом перфорації даних, у пам'яті електронно-обчислювальних машин (ЕОМ) зберігається вся нормативно-довідкова інформація – відомості про працівників, номенклатури – цінники і т.п., у результаті роботи програмного забезпечення створюються масиви даних – електронні реєстри аналітичного та синтетичного обліку про наявність запасів на складі, їх надходження та використання, наявності основних засобів, нараховану заробітну плату тощо. Результатна інформація друкується у машинограмі або подається на екран монітора.



Рис. 5.10. Таблично-автоматизована форма обліку

Ця форма обліку широко використовувалась у 1970-1980 роки, а підсистема бухгалтерського обліку була складовою частиною автоматизованої системи управління підприємством.

Одним із важливих елементів цієї форми було використання системи кодів, які забезпечували одноразовий ввід даних та їх автоматичне багаторазове групування.

До основних її **переваг** слід віднести: можливість комплексної автоматизації бухгалтерського обліку, використання технічних засобів збору та реєстрації первинної інформації, використання електронних реєстрів обліку та баз даних.

Основні **недоліки** полягають в тому, що процеси автоматизованої обробки інформації відокремлені від бухгалтерії, первинні дані фіксуються в основному на паперових документах і їх необхідно переносити на машинні носії шляхом перфорації, що має значну трудомісткість, бухгалтер не є безпосереднім учасником облікового процесу й не може його оперативно контролювати; результатна інформація створюється і подається не достатньо оперативно, значна кількість ручних робіт, які пов'язані з узагальненням даних, складанням звітності тощо.

Застосування персональних ЕОМ суттєво змінило обліковий процес. Бухгалтер працює безпосередньо на комп'ютері в діалоговому режимі: вводить в комп'ютер дані первинних документів (або вони реєструються у місцях формування первинної інформації, а саме у складах, виробничих підрозділах тощо), керує обробкою облікової інформації на комп'ютері шляхом вибору потрібного режиму роботи, отримує результатну інформацію у вигляді друкованих машинограм або відеограм, оперативно контролює господарську діяльність у реальному часі. Таким чином утворюються автоматизовані робочі місця бухгалтерів (АРМБ).

Можливості обчислювальної техніки не лише забезпечують універсальний характер її застосування, виходячи із загальних методологічних підходів

організації бухгалтерського обліку, а й дозволяють використовувати програми, налагоджені на конкретне підприємство з урахуванням пропозицій замовника.

Технологічний процес обробки даних при комп'ютерній формі обліку можна поділити на три етапи.

Початковим етапом облікового процесу є збір і реєстрація первинних даних для обробки на комп'ютері. При введенні інформації в комплексній інформаційній системі підприємства користувач складає облікові фрази, за якими формується єдиний електронний обліковий реєстр – **Журнал господарських операцій**, хоча більшість програм для комп'ютеризації бухгалтерського обліку дозволяють перегляд інформації і у вигляді журналів-ордерів, відомостей тощо.

На **другому етапі** проводиться формування на електронних носіях масивів облікових даних: Журналу господарських операцій, структури синтетичних і аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів, постійної інформації. Одночасно здійснюється контроль процесу, обробка інформації, записаної в масивах облікових даних.

Заключним етапом процесу є отримання результатів за звітний період за запитом користувача або у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок із бухгалтерських рахунків або відображення на екрані дисплея потрібної інформації.

Порядок ведення облікових записів при комп'ютерній формі обліку наведений на рис. 5.11.

Сучасна комп'ютерна форма бухгалтерського обліку базується на засобах обчислювальної та комунікаційної техніки. Практичне її застосування залежить від набору технічних засобів і вибору організаційних форм їх використання.



Рис. 5.11. Комп'ютерна форма обліку

Основні технологічні характеристики різних комп'ютерних форм обліку та їх порівняння наведено у табл. 5.4.

Таблиця 5.4

Основні технологічні характеристики різних комп'ютерних форм обліку

Таблично-перфокарткова і таблично-автоматизована форми обліку	Комп'ютерна форма обліку
Вхідна інформація	
На паперових носіях; на магнітних носіях	На електронних носіях; на паперових носіях; надходить каналами зв'язку
Введення даних в обчислювальний пристрій чи комп'ютер	
Здійснюється в місцях підготовки даних: • з паперових документів на перфораційні носії з перезаписом на машинні носії, реєстрація одночасно на паперових та магнітних носіях Здійснюється в обчислювальних центрах: • з паперових документів на перфораційні носії або одразу на магнітні носії	Здійснюється на робочих місцях облікових працівників: • з паперових документів, одночасно відбувається реєстрація на електронних та паперових носіях, перезапис з електронних носіїв, передача каналами зв'язку

Контроль і коригування даних	
Здійснюються як самостійні процедури в обчислювальному центрі, при цьому друкуються протоколи помилок та копії помилкових документів. Подальше коригування здійснюється на підставі повідомлень до обчислювального центру	Здійснюється за рахунок програмних методів під час введення даних бухгалтерами
Зберігання інформації	
Зберігається на паперових носіях	Зберігається на електронних та паперових носіях
Обробка даних	
За заданими інструкціями	За заданими в програмах алгоритмами
Формування вихідної інформації	
У вигляді машинограм за регламентом та запитом	У вигляді машинограм, на екрані персонального комп'ютера, за запитом користувача

Для комп'ютерної форми обліку характерно те, що вся інформація аналітичного обліку створюється в грошовому, а якщо це потрібно, і в натуральному виразі. Можуть бути також утворені групування даних за різноманітними синтетичними та аналітичними напрямками та ознаками.

Використання комп'ютерної форми дає змогу знизити трудомісткість робіт, підвищити рівень оперативності, точності, якості облікової інформації. Формування облікової інформації та звітності відбувається у режимі реального часу.

Стосовно автоматизованої форми обліку, щодо її впровадження на практиці, необхідно також відмітити такий **негативний момент**: на підприємствах України в даний час найбільш розповсюдженою є часткова автоматизація бухгалтерського обліку, яка передбачає автоматизацію лише окремих етапів та ділянок облікової роботи. Наприклад, облік заробітної плати, виробничих запасів та ін., які являються найбільш трудомісткими ділянками обліку. За таких умов автоматизації підлягає лише другий етап облікового процесу (автоматизована обробка інформації), а перший (документування господарських операцій) та третій (узагальнення облікової інформації)

забезпечується виконанням вручну. Це звичайно впливає на затрати робочого часу бухгалтерів, а також на якість і строки отримання облікової інформації.

Комп'ютерно-комунікаційна форма обліку передбачає ведення обліку за допомогою використання персональних комп'ютерів, об'єднаних у мережу, коли один з комп'ютерів виділяється для зберігання облікової бази даних, а інші використовуються для введення інформації та одержання звітних показників; і для накопичення інформації про господарські факти використовується єдиний хронологічний реєстр.

Основні принципи комп'ютерно-комунікаційної форми обліку:

1. Основою комп'ютерно-комунікаційної форми обліку є електронний обліковий реєстр.

2. Бездокументний збір первинних даних за допомогою периферійних пристроїв та їх передача за допомогою засобів комунікації дистанційними каналами до комп'ютерів є основним способом здійснення документування господарських операцій,

3. Інформацію, яка відображає відхилення за тими або іншими господарськими операціями (наприклад, відхилення від встановлених нормативів, планових завдань тощо) можна отримати автоматично за запитом.

4. На підставі вхідних первинних даних, одноразово зафіксованих на електронних носіях інформації, здійснюється інтегрована обробка облікових даних з необхідним рівнем деталізації та оперативності. При цьому використовується єдина інформаційна база даних, що накопичує всю необхідну для системи обліку інформацію.

5. Одноразове введення даних – обліковий запис перетворюється на облікову фразу, призначену для перенесення даних на комп'ютерні носії та їх обробки у комп'ютеризованій системі обліку.

6. Один журнал хронологічного запису – багато реєстрів систематичного запису. За обліковими фразами формується єдиний електронний обліковий реєстр – Журнал господарських операцій, хоча більшість програм для

комп'ютеризації бухгалтерського обліку дозволяють перегляд інформації у вигляді журналів-ордерів, відомостей тощо.

7. Один синтетичний рахунок – багато аналітичних рахунків. Кількість рахунків аналітичного обліку залежить від мети, поставленої керівництвом перед обліком, і ніяк не обмежується.

8. Звітна інформація виводиться у визначений строк, а робочу (довідки, звіти для управлінців) у будь-який момент можна одержати за запитом – дані для цих документів одержують шляхом вибірки із Журналу операцій за певними алгоритмами.

Необхідно відмітити, що для комп'ютерно-комунікаційної форми обліку поряд з веденням єдиного облікового реєстру важливого значення набуває програмне забезпечення (набір алгоритмів) для комп'ютеризації бухгалтерського обліку. Для цієї форми ведення обліку програмне забезпечення має принципове значення внаслідок того, що порядок введення, спосіб і послідовність обробки облікових даних за допомогою комп'ютерів, формування зведених облікових показників повністю залежать від програми, що використовується. Характеристики основних класів бухгалтерського програмного забезпечення наведено у таблиці 5.5.

Таблиця 5.5

Характеристики основних класів бухгалтерського програмного забезпечення

№ з/п	Клас програмного забезпечення	Користувачі	Основні характеристики	Приклади програмних продуктів і фірми-розробники
1	2	3	4	5
1	Домашня бухгалтерія	Фізичні особи	Облік особистих та сімейних коштів	"1С: Деньги" ("1С"), Quicken (Intuit Corp.), MS Money (Microsoft)
2	Міні-бухгалтерія	Бухгалтерія малого підприємства з 1-3 бухгалтерами	Введення й обробка бухгалтерських записів. Роздрукування первинних документів та звітності	"Инфин-бухгалтерия" ("Инфин"), "Финансист" ("Атей"), "Соло для бухгалтера с компьютером" ("Баланс-центр"), "Финансы без проблем" ("Хакере Дизайн"), "Сводный учет финансов" ("Логос"),

				"Ажур" ("Терцет")
3	Універсальні бухгалтерські системи (міди-бухгалтерія)	Невелика (до 8-10) чисельність персоналу бухгалтерії. Передбачено всі розділи обліку	Потужний аналітичний облік. Кількісний і валютний облік. Облік праці та заробітної плати	"Турбо Бухгалтер 6" ("ДИЦ"), "1С: Бухгалтерія 8.0" ("1С"), "ГРАН-БУХ", "Гранит-Центр", "Инотек бухгалтер" ("Инотек ИТ"), "Инфо-Бухгалтер" ("Информатик"), "Главный бухгалтер" ("Паритет-Софт"), "Бухгалтерский учет и расчет баланса" ("Синко"), "Дебет плюс" ("ДИЦ"), FinExpert (IDM)
4	Локальні АРМ	Один працівник	Комплексна реалізація окремих завдань обліку	"1С: Расчет" ("1С"), "Инвентаризация" ("Инфин"), "Торговый склад" ("Компьютер-сервис"), "АиТ: Зарплата", "Зарплата" (Звезда), "Расчет заработной платы" ("Инкософт"), "Зарплата (УТЗП)" (НИПИ ста-тинформ), АРМ "ЗАРПЛАТА" ("Электронные деньги"), "Зарплата", "Склад", "Учет МБП", "Банк", "Зарплата", "Таможня" ("Компьютер-Приз"), "Комплекс задач по труду и заработной плате" ("Вызов"), "ZARP" ("АгроИнфоМир"), "WAGES" ("Баланс-Центр")
5	Комплекси пов'язаних АРМ	Бухгалтерія не менше 8 працівників. Чіткий розподіл функцій між працівниками	Комплекс програм. Мережева архітектура. Досить повна реалізація облікових функцій	"Парус" ("Парус"), RS-balance (R-Style Software Lab), "БЭСТ-4" ("Интеллект-Сервис"), GRIMO (GRIMO), "БОСС-компания" (АйТи), "Комплексная система бухгалтерского учета" ("Звезда"), "Тектон" ("Интелгрупп"), "Интегратор" ("Инфософт"), "Монолит — NT" ("Монолит-Инфо")
6	Управлінські системи	Бухгалтерія; управлінці (управлінський та фінансовий облік, завдання фінансового менеджменту)	Управлінський облік. Планування та управління, відкритість та масштабування, адаптивність	"Галактика" ("Галактика"), Platinum (Platinum Software Corporation), "Текон" ("Интелгрупп"), SyteLine, SPTISA, SPFIL (SOCAP), "АККОРД" ("Атлант-Информ"), Scala (Scala), SAP RB (SAP AG)

7	Фінансово-аналітичні системи	Плановик, управлінець, головний бухгалтер, контролер, аудитор	Фінансовий аналіз на основі бухгалтерських даних. Комп'ютеризація завдань зовнішнього і внутрішнього аудиту	"ПОНІ (Планування, Оптимізація, Податки, Інвестиції)" (GI-consulting), "Інвестор", "Аналітик", "Економічний аналіз і прогноз діяльності підприємства" ("Інек"), "ІС: АФС" ("ІС"), "Баланс-2 (камеральна перевірка)" ("Овионит")
8	Правові бази даних	Юристи, бухгалтери, фінансисти, економісти.	Упорядкові та довідкові системи, які містять підібрані в тематичному хронологічному порядку законодавчі акти з питань податків, бухгалтерського обліку	"Гроссбух", "Бизнес-експерт", "Сапфир" ("Динай"), Libra (Libra), «Ліга-закон»

Технологічний процес комп'ютеризованого обліку визначається загальними принципами програмування, і у зв'язку з цим елементи форми обліку знаходять своє конкретне втілення в спеціалізованих комп'ютерних програмах.

Основними **можливостями** комп'ютерної обробки даних є:

- відображення господарської діяльності підприємства за допомогою бухгалтерських проводок з можливістю використання типових операцій;
- ведення обліку від первинних документів до складання звітності;
- аналітичний і синтетичний бухгалтерський облік за об'єктами обліку за будь-якими рахунками;
- забезпечення повної відповідності номенклатури об'єктів обліку необхідному рівню узагальнення інформації;
- можливість без паперового накопичення і передачі первинних облікових даних;
- консолідований і роздільний баланс по декількох підрозділах;
- можливість ведення сумового і кількісно-сумового обліку, балансів і забалансових рахунків;

- паралельне ведення обліку за різними валютами;
- можливість перегляду реєстру проводок документів-підстав;
- автоматичне формування реєстрів обліку на основі первинних документів;
- автоматичний перерахунок Головної книги і залишків із обігами по рахунках;
- можливість введення, коректування документів і проводок за будь-який звітний період;
- гнучке налаштування повноважень (до окремих полів) і зовнішнього вигляду списків об'єктів модуля;
- формування основних бухгалтерських та інших звітів;
- додаткові можливості автоматизації бухгалтерського обліку;
- застосування електронного зв'язку дає змогу підприємству швидше інтегруватися у світове співтовариство;
- експорт даних і формованих звітів у формати Word і Excel, здобуття інформації в графічному вигляді тощо.

Недоліки комп'ютерних форм обліку:

- проблемні питання забезпечення захисту інформації від несанкціонованого втручання;
- юридична доказовість електронних документів
- можливість втрати чи псування інформації
- значні витрати під час впровадження автоматизованої форми обліку
- витрати на постійну підтримку програмного забезпечення
- імовірність одержання помилок при виконанні операцій обміну обліковою інформацією
- наявність обізнаного персоналу щодо роботи з програмним забезпеченням

Перспективи розвитку програм автоматизації:

- застосування новітніх інформаційних технологій;
- реалізація нових можливостей по адаптації програм до потреб кінцевого користувача;

- розвиток механізмів взаємодії з іншими програмами;
- вдосконалення методів та засобів документування і підготовки первинної інформації;
- розвиток систем управління документообігом;
- взаємодія із західними системами бухгалтерського обліку;
- забезпечення відповідності систем бухгалтерського обліку і систем оподаткування вимогам законодавства;
- створення нових версій програм, що включають додаткові можливості ведення як фінансового, так і управлінського обліку;
- формування показників звітності підприємства в автоматичному режимі;
- забезпечення відкритості систем
- уніфікація формату обміну інформаційних баз. Вирішити її може створення та підтримка єдиного стандарту обміну інформації на національному рівні.

В умовах сьогодення для українських підприємств є найбільш актуальними концепції комп'ютерних інформаційних систем підприємства, як MRP і ERP. Форми бухгалтерського обліку постійно удосконалюються. Це зумовлено загальним розвитком народного господарства, ускладненням економічних відносин, зростанням обсягу інформації, що підлягає обліку, удосконаленням практики самого обліку, а також впровадженням високопродуктивної обчислювальної техніки для механізації й автоматизації обчислювальних робіт.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 5

1. Дайте визначення реєстрів бухгалтерського обліку
2. Як класифікуються облікові реєстри?
3. Як виявляються та виправляються помилки в облікових реєстрах?
4. Що являє собою форма бухгалтерського обліку? Якими основними ознаками вона характеризується?

5. Назвіть основні принципи, сутність та зміст меморіально-ордерної форми обліку
6. Охарактеризуйте журнально-ордерну форму обліку.
7. Охарактеризуйте спрощену форму обліку
8. Визначте сутність та зміст простої форми обліку малих підприємств та умови її застосування.
9. Визначте недоліки та переваги використання основних паперових форм обліку.
10. Яка особливість комп'ютеризованого первинного обліку?
11. Яким чином втілюється принцип подвійного запису в комп'ютерних програмах?
12. Як здійснюються реєстрація та зберігання електронних документів?
13. Які тенденції спостерігаються в процесі розвитку форм бухгалтерського обліку?
14. Які фактори найбільше впливають на розвиток форм бухгалтерського обліку?
15. Охарактеризуйте різні форми бухгалтерського обліку із застосуванням обчислювальної техніки.
16. Які особливості обробки облікової інформації в комп'ютерно-комунікаційній формі бухгалтерського обліку?
17. Визначте недоліки та переваги автоматизованої форми бухгалтерського обліку.

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей:

1. Проблематика визначення форм бухгалтерського обліку на сучасному етапі розвитку вітчизняних підприємств.
2. Впливові чинники, що їх слід враховувати при впровадженні окремих форм бухгалтерського обліку.
3. Причини відсутності або формального характеру внутрішніх регламентів застосування автоматизованої форми бухгалтерського обліку на підприємстві.

4. Співвідношення форми обліку підприємства і його облікової політики.
5. Взаємозв'язок різних форм бухгалтерського обліку і системи управління підприємством.

Тести

Запитання 1. Яке визначення відповідає сутності облікової реєстрації?

1. Етап облікових робіт.
2. Це складення та опрацювання первинної документації.
3. Процес відображення даних про здійснені господарські операції в облікових регістрах.
4. Відповідно п.п. 1, 3.

Запитання 2. В якій послідовності здійснюється облікова реєстрація?

1. Первинні документи, що надходять до бухгалтерії, перевіряються за формою, змістом, арифметично.
2. Робляться записи у відповідних регістрах з метою групування первинних даних та п.1.
3. На основі відповідних допоміжних регістрів, в яких здійснюється групування первинної інформації, складаються бухгалтерські проводки та п.2.
4. На основі узагальнених даних регістрів робляться записи в Головну книгу та п.3.

Запитання 3. Облікові регістри – це ...

1. Зведені відомості.
2. Первинні документи.
3. Господарські факти.
4. Вірної відповіді не має.

Запитання 4. Синтетичні регістри обліку у відповідності до класифікації облікових регістрів відносяться до наступної групи:

1. За зовнішнім видом.
2. За характером бухгалтерських записів.
3. За обсягом змісту.
4. За будовою.

Запитання 5. Бухгалтерські книги у відповідності до класифікації облікових регістрів відносяться до наступної групи:

1. За зовнішнім видом.
2. За характером бухгалтерських записів.
3. За обсягом змісту.
4. За будовою.

Запитання 6. У яких випадках використовується спосіб «червоного сторно»:

1. Допущена помилка в кореспонденції рахунків.

2. Записана операція не відбувалася.
3. Відображена в реєстрі сума господарської операції більша ніж фактичний розмір її виконання.
4. В усіх перелічених вище випадках.

Запитання 7. Яким способом виправляють помилку, допущену в записах на рахунках у бік зменшення суми?

1. Способом додаткової проводки.
2. Способом «червоного сторно».
3. Способом коригування.
4. Всі відповіді вірні.

Запитання 8. Яким способом виправляють помилку, допущену в записах на рахунках у бік збільшення суми?

1. Способом додаткової проводки.
2. Способом «червоного сторно».
3. Способом коригування.
4. Способом «часткове червоне сторно».

Запитання 9. В якому разі коректурний спосіб виправлення помилок в обліку не є ефективним?

1. При складанні бухгалтерських проведення.
2. При виведенні підсумків.
3. При виявленні помилки в наступному звітному періоді, коли бухгалтерських баланс відіслано за призначенням.
4. Всі відповіді вірні.

Запитання 10. В якому обліковому реєстрі за журнально-ордерною формою обліку ведеться облік грошових коштів та грошових документів:

1. Журнал ордер 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33 та Відомість 1.1 за дебетом рахунків 30, 31, 33.
2. Журнал ордер 1 за дебетом рахунків 30, 31, 33 та Відомість 1.1 за кредитом рахунків 30, 31, 33.
3. Журнал ордер 2 за дебетом рахунків 30, 31, 33 та Відомість за кредитом рахунків 30, 31, 33.
4. Журнал ордер 2 за кредитом рахунків 30, 31, 33 та Відомість за дебетом рахунків 30, 31, 33.

Запитання 11. Доповніть перелік форм бухгалтерського обліку:

1. Журнально ордерна форма бухгалтерського обліку.
2. Спрощена форма бухгалтерського обліку.
3. Автоматизована(комп'ютерна) форма бухгалтерського обліку.
4. _____.

Запитання 12. Який основний недолік простої форми бухгалтерського обліку?

1. Простота застосування.

2. Відсутність аналітичних угруповань інформації.
3. Форми облікових реєстрів громіздкі, багатогранні і не відповідають можливостям комп'ютерного відображення.
4. Склад аналітичних даних не відповідає у повній мірі сучасному рівню потреб в інформаційному забезпеченні управління підприємством.

Запитання 13. У таблично-перфокартковій формі обліку зберігання інформації здійснюється на:

1. Магнітних носіях.
2. Паперових носіях.
3. Електронних носіях.
4. Паперових та електронних носіях.

Запитання 14. Комп'ютерна форма обліку ґрунтується на складанні при введенні даних у систему:

1. Журналу правильних проведення
2. Журналу господарських операцій
3. Журналу нормативів
4. Довіднику операцій

Запитання 15. Комп'ютерно-комунікаційна форма обліку це:

1. Різновид автоматизованої форми обліку, за якою ведення обліку передбачається за допомогою використання персональних комп'ютерів та для накопичення інформації про господарські факти використовується єдиний хронологічний реєстр.

2. Різновид таблично-перфокарткової форми обліку, за якою ведення обліку передбачається за допомогою використання перфораційних машин і для накопичення інформації про господарські факти використовується єдиний хронологічний реєстр.

3. Різновид автоматизованої форми обліку, за якою ведення обліку передбачається за допомогою використання персональних комп'ютерів об'єднаних у мережу, коли один з комп'ютерів виділяється для зберігання облікової бази даних, і для накопичення інформації про господарські факти використовується єдиний хронологічний реєстр.

4. Різновид таблично-автоматизованої форми обліку, за якою ведення обліку передбачається за допомогою використання перфораційних машин.

Запитання 16. До особливостей таблично-автоматизованої форми обліку відноситься:

1. Відображення господарських фактів в обліку способом подвійного запису.
2. Використання системи кодів.
3. Формування електронного облікового реєстру при відображенні господарських фактів в обліку.
4. Використання журналів ордерів господарських фактів в обліку.

Запитання 17. Програмне забезпечення класу «Домашня бухгалтерія»

призначено для:

1. Обліку особистих та сімейних коштів.
2. Введення й обробки бухгалтерських записів для підприємств.
3. Комп'ютеризації завдань зовнішнього і внутрішнього аудиту.
4. Фінансового аналізу діяльності підприємств на основі бухгалтерських даних.

Запитання 18. До принципів комп'ютерно-комунікаційної форми обліку відноситься:

1. Використання групувальних відомостей, що складаються вручну з наступним перенесенням підсумків за ними у відповідні журнали ордери.
2. Бездокументний збір первинних даних за допомогою периферійних пристроїв.
3. Звітна інформація виводиться у визначений строк, а робочу (довідки, звіти для управлінців) у будь-який момент можна одержати за запитом та п.2.
4. Один синтетичний рахунок – багато аналітичних рахунків та п.1.

Практичні завдання до глави 5

Завдання 1.

Умова:

Відповідно даних первинних документів та облікових регістрів бухгалтером встановлено, що при відображенні в обліку операції випуску та оприбуткування готової продукції на склад здійснено наступний запис:

Дебет 23 «Виробництво», Кредит 26 «Готова продукція» – 12000 грн.

Необхідно:

- охарактеризувати допущену помилку та можливості її усунення за допомогою методу сторнування;
- здійснити виправлення помилки за допомогою способу «Сторнування помилкового запису»;
- показати, яким чином операція та її виправлення відобразиться на рахунках обліку.

Завдання 2.

Умова:

Відповідно даних первинних документів та облікових регістрів бухгалтером встановлено, що при відображенні в обліку операції випуску та оприбуткування готової продукції на склад на суму 120000 грн. фактично здійснено запис на суму 12000 грн.

Необхідно:

- охарактеризувати допущену помилку та можливості її усунення за допомогою способу сторнування;

- здійснити виправлення помилки за допомогою способів:

А) «Сторнування помилкового запису»;

Б) «Додаткової проводки»;

- показати, яким чином операція та її виправлення відобразиться на рахунках обліку.

Завдання 3.

Умова:

Відповідно даних первинних документів та облікових регістрів бухгалтером встановлено, що при відображенні в обліку наступних операції здійснено окремі помилки:

- при відображенні в обліку операції видачі грошових коштів під звіт в сумі 500 грн відображено суму – 5000 грн.;

- на підставі банківської виписки при відображенні в обліку операцій розрахунків з постачальником проводка відображена вірно, але сума помилково занижена на 1000,00 грн. (перераховано 6000 грн., а відображено суму 5000 грн.).

Необхідно:

- охарактеризувати допущені помилки та можливості її усунення за допомогою різних способів;

- обрати спосіб, який на вашу думку можливо застосувати в даній ситуації і здійснити виправлення помилки за його допомогою;

- показати, яким чином операція та її виправлення відобразиться в обліку.

Взірець рішення практичних завдань

Рішення до практичного завдання № 1

1. Така помилка зумовлює викривлення (завищення) суми за Дебетом рахунку 23 «Виробництво» та суми за Кредитом рахунку 26 «Готова продукція» на 12000 грн. Для того щоб виправити таку помилку необхідно анулювати здійснення такого проведення, тому використання способу додаткового проведення чи коригування є недоцільним. Актуальним у цьому випадку є використання способу «червоного сторно».

2. Виправлення помилки в обліку за допомогою способу «червоного сторно» наведено у таблиці 5.6.

Таблиця 5.6

Порядок

виправлення помилок в обліку способом «червоне сторно»

Операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1. Відображено оприбуткування випущеної готової продукції на склад	23	26	12000
2. Сторнується (червоний запис) неправильна проводка	23	26	12000
3. Відображено оприбуткування випущеної готової продукції на склад	26	23	12000

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та Інтернет-ресурсів до глави 5:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996-XIV.

2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

4. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.06.95 за № 168/704 (із змінами).

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" (із змінами і доповненнями), затв. наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. N 137, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 р. за N 392/3685.

6. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356.

7. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2011 № 720.

8. Лишеленко О.В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – Київ: вид-во «Центр навчальної літератури», 2008. – 219 с. – С. 134-136, 144.

9. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб., 4-те вид., випр. – К.: Знання-Прес, 2008. – 348 с.

10. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

11. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології в обліку. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

12. http://pidruchniki.com.ua/14860110/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/

ГЛАВА 6. ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ (БУХГАЛТЕРСЬКОЇ) ЗВІТНОСТІ

6.1. Вимоги до фінансової звітності

6.2. Принципи формування фінансової (бухгалтерської) звітності

6.1. Вимоги до фінансової звітності

Відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р., № 996-XIV фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності і рух коштів підприємства за звітний період.

Мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності і вимоги до визнання і розкриття її елементів визначені П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Метою формування фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух коштів підприємства.

Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

До користувачів фінансової звітності відносяться як юридичні, так і фізичні особи, яким для прийняття рішення потрібна інформація про діяльність підприємства. Усіх користувачів можна умовно розділити на зовнішніх і внутрішніх. До зовнішніх користувачів належать:

- 1) інвестори;
- 2) акціонери;
- 3) кредитори та постачальники;
- 4) покупці та клієнти;
- 5) податкові органи;
- 6) органи державної статистики;
- 7) інші державні установи.

До внутрішніх користувачів належать:

- 1) керівництво підприємства;
- 2) управлінський персонал;
- 3) працівники підприємства;
- 4) профспілкові органи.

Потреби користувачів визначають обсяг інформації (відповідно, і склад фінансової звітності), а також її види та форми. Інформаційні потреби різних користувачів фінансової звітності подано у таблиці (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Інформаційні потреби користувачів звітності

Користувачі звітності	Інформаційні потреби
01	02
Інвестори, власники	Придбання, продаж та володіння цінними паперами. Участь у капіталі підприємства Оцінка якості управління Визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу
Керівництво підприємства	Регулювання діяльності підприємств
Банки, постачальники та інші кредитори	Забезпечення зобов'язань підприємств Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання
Замовники	Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання
Працівники підприємства	Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання. Забезпечення зобов'язань підприємства перед працівниками
Органи державного управління	Формування макроекономічних показників

У п.1. ст.14 Закону про бухгалтерський облік вказані користувачі, яким підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність, до таких користувачів відносяться:

- а) органи, до сфери управління яких належать підприємства;
- б) трудові колективи (на їх вимогу);

в) власники (засновники) підприємства.

Зазначеною нормою Закону передбачено також, що “органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства”. У Порядку № 419 конкретно названо також деяких інших користувачів фінансової звітності.

Зокрема, у встановлених законодавством випадках підприємства зобов’язані звітувати перед:

а) органами державної статистики;

б) органами Державного казначейства (щодо бюджетних асигнувань, одержаних з державного бюджету);

в) фінансовими відділами райдержадміністрацій, міськвиконкомів; фінансовими управліннями обласних, Київської і Севастопольської міських держадміністрацій (щодо використання асигнувань, отриманих із місцевих бюджетів).

Форми фінансової звітності перелічено у п.2 ст.11 Закону про бухгалтерський облік. Усього їх п’ять:

- Баланс (Ф№1);
- Звіт про фінансові результати (Ф№2);
- Звіт про рух грошових коштів (Ф№3);
- Звіт про власний капітал (Ф№4);
- Примітки до звітів (Ф№5).

Компоненти фінансової звітності відображають різні аспекти господарських операцій і подій за звітний період, відповідну інформацію попереднього звітного періоду та розкриття облікової політики та її змінах, що робить можливим ретроспективний та перспективний аналіз діяльності підприємства (табл. 6.2).

Відповідно до статті 13 Закону про бухгалтерський облік і пункту 12 П(С)БО 1 звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжну звітність складають щоквартально або щомісяця наростаючим підсумком з початку звітного року, і вона для всіх підприємств включає тільки дві форми – баланс і звіт про фінансові результати.

Призначення основних компонентів фінансової звітності

Компонент фінансової звітності	Зміст	Використання інформації
01	02	03
Баланс	Наявність економічних ресурсів, які контролюються підприємствами на дату балансу.	Оцінка структури ресурсів підприємства, їх ліквідності та платоспроможності підприємства; прогнозування майбутніх потреб у позиках; оцінка та прогнозування змін в економічних ресурсах, які підприємство, ймовірно, контролюватиме в майбутньому
Звіт про фінансові результати	Доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за звітній період.	Оцінка та прогноз: прибутковості діяльності підприємства; структури доходів та витрат.
Звіт про власний капітал	Зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.	Оцінка та прогноз змін у власному капіталі.
Звіт про рух грошових коштів	Генерування та використання грошових коштів протягом звітного періоду.	Оцінка та прогноз операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства.
Примітки	Обрана облікова політика. Інформація, не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але обов'язкова за П(С)БО. Додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості.	Оцінка та прогноз: облікової політики; ризиків або непевності, які впливають на підприємство, його ресурси та зобов'язання; діяльності підрозділів підприємства, тощо.

В окремих випадках звітний період може бути меншим або більшим за рік.
Зокрема:

а) перший звітний період щойно створеного підприємства може бути меншим ніж 12 місяців, але не повинен перевищити 15 місяців.

б) звітним періодом підприємства, що ліквідують, є період з початку року до дати прийняття рішення про його ліквідацію. Це передбачено п.3 ст.13 Закону про бухгалтерський облік і п.13 П(С)БО 1.

Згідно з п.21 П(С)БО 1 у кожному фінансовому звіті (залежно від його форми) має бути вказано:

- або дату, станом на яку наведено його показники (баланс);

- або період, який охоплює цей звіт (звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал). Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від основного (календарний рік) або проміжного (квартал, місяць) звітного періоду, то причини та наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

Відповідно до вимоги ст.14 Закону про бухгалтерський облік постановою Кабінету Міністрів України затверджено Порядок № 419, яким визначено порядок і встановлено такі терміни подання фінансової звітності:

а) квартальна (крім зведеної та консолідованої) – не пізніше 25 числа місяця, наступного за звітним;

б) річна – не пізніше 20 лютого року, наступного за звітним.

Якщо дата подання звітності збігається з неробочим (вихідним або святковим днем), термін подання переносять на перший після вихідного робочий день.

Основний елемент форм фінансової звітності – стаття. Кожна стаття відповідає конкретному виду об'єктів обліку (активів, зобов'язань, капіталу, витрат, доходів тощо). За економічним змістом статті об'єднано в розділи та частини.

В українському варіанті фінансових звітів (на відміну від міжнародної практики, де статті звітів визначають самі підприємства, керуючись при цьому

принципами складання фінансової звітності), – найменування статей (показників), а також коди рядків стандартизовано (встановлено відповідними стандартами) і в усіх формах відображено у графах 1 і 2. Решту граф призначено для заповнення показниками підприємства, яке звітує. Причому в різних формах звітності для заповнення призначено різну кількість граф.

Пунктом 10 П(С)БО 1 встановлено певні **критерії**, яким повинна відповідати стаття, для того, щоб була підстава відобразити її у фінансовій звітності. Такими критеріями визначено:

- наявність ймовірності надходження і вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;
- можливість достовірної оцінки статті.

Крім того, фінансові звіти повинні відповідати певним **якісним характеристикам**. Перелік цих характеристик наведено в п.14-17 П(С)БО 1. До них належать:

а) **дохідливість і однозначність** тлумачення (за умови, що користувачі мають достатні знання і зацікавленість у сприйнятті інформації, яка міститься у фінансових звітах);

б) **доречність і достовірність** інформації. При цьому доречною вважають інформацію, яка “...впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому”, а достовірною вважають інформацію, яка “...не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності ”;

в) **порівнянність**, можливість порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди, а також фінансові звіти різних підприємств.

6.2. Принципи формування фінансової (бухгалтерської) звітності

Принципи ведення бухгалтерського (фінансового) обліку у світовій практиці регулюються положеннями (стандартами), які розробляють професійні організації бухгалтерів. При цьому вони мають рекомендаційний характер та ґрунтуються на концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, розроблених Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

В Україні основи системи бухгалтерського обліку закладено у Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та конкретизовано в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Методологічні засади застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку та обліку окремих господарських операцій викладено у відповідних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Загальною умовою складання фінансової звітності у національному обліку є слідування та використання принципів зазначених у П(С)БО 1 до яких належать: обачність, автономність, безперервність, історична собівартість, єдиний грошовий вимірник тощо.

Принцип *обачності* є досить новим для вітчизняного обліку. Сутність його полягає у виборі бухгалтером такого методу оцінки, який дозволяє уникнути заниження у фінансовій звітності витрат і зобов’язань та відповідно завищення активів і доходів.

Сутність принципу *автономності* полягає у тому, що активи, капітал і зобов’язання підприємства повинні розглядатися окремо від активів, капіталу, зобов’язань інших підприємств та окремо від майна, доходів і зобов’язань власників цього підприємства, оскільки бізнес є самостійною, відокремленою від засновника субстанцією.

Принцип *історичної собівартості* означає, що під час оприбуткування на баланс активів їх слід оцінювати, виходячи з витрат на виробництво або придбання, тобто за собівартістю, яка склалася історично. Решту методів оцінки активів (ринкова вартість, справедлива вартість тощо) слід застосовувати лише у

випадках, коли такі витрати неможливо визначити з високим ступенем достовірності або коли оцінка активів за їх історичною собівартістю не відповідає економічній доцільності їх придбання.

Сутність принципу *єдиного грошового вимірника* полягає у тому, що вимірювання й узагальнення усіх операцій, що їх проводять у регістрах бухгалтерського обліку, здійснюються в єдиній грошовій одиниці незалежно від того, скільки видів валют підприємство має у своєму розпорядженні.

Основне завдання принципу *превалювання змісту над формою* полягає у тому, що облік всіх господарських операцій (реєстрацію фактів господарського життя) слід здійснювати відповідно до сутності цих операцій та економічної реальності, а не тільки виходячи з їх юридичної форми.

Такий принцип як *безперервність* можна розглядати подвійно: власне як принцип і як умову (припущення). Безперервність полягає у тому, що оцінка активів і зобов'язань здійснюється виходячи з умови, що діяльність підприємства продовжуватиметься необмежено довго і його ліквідація в недалекому майбутньому не очікується.

Принцип *нарахування та відповідності доходів і витрат* полягає в тому, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду та витрати, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей. Інакше кажучи поняття доходів і витрат не потрібно ідентифікувати з грошовими потоками. Цей принцип не є для вітчизняного обліку новим, оскільки уже в процесі обліку ми зіставляємо отримані доходи та понесені на них витрати.

Принцип *періодичності* припускає розподіл діяльності підприємства на певні проміжки часу з метою складання фінансової звітності. Вітчизняний облік передбачає поділ звітності на періодичну (місяць, квартал, півріччя, 9 місяців) та річну. Обов'язкова подача фінансової звітності передбачає квартальні періоди та річну.

Згідно принципу *повного висвітлення* фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Принцип *послідовності* передбачає постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності.

В міжнародних стандартах фінансової звітності поняття принципів складання фінансової звітності не зустрічається. В основу обліку та звітності покладено наступні норми та правила:

1) Два фундаментальні методи (припущення) – метод нарахування та неперервності діяльності;

2) Чотири якісні характеристики фінансової звітності: зрозумілість, доцільність (включаючи суттєвість), надійність (включаючи правдиве представлення, переважання суттєвості над формою, нейтральність, обачність, повноту) та порівнянність;

3) Чотири обмеження доцільності та надійності інформації: своєчасність, баланс між вигодами та затратами, баланс між якісними характеристиками, достовірність та об'єктивне представлення.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 6

1. Дайте визначення фінансової звітності.
2. В якому чинному документі вказані мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності?
3. В якому нормативному документі вказані вимоги до визнання і розкриття елементів фінансової звітності?
4. В якому Законі України сформульовано визначення фінансової звітності?
5. Назвіть мету формування фінансової звітності.
6. Хто відноситься до користувачів фінансової звітності?
7. Назвіть зовнішніх користувачів.

8. Назвіть внутрішніх користувачів.
9. Як визначаються інформаційні потреби різних користувачів фінансової звітності?
 10. Назвіть інформаційні потреби інвесторів і власників.
 11. Назвіть інформаційні потреби керівництва підприємства.
 12. Назвіть інформаційні потреби банків, постачальників та інших кредиторів.
 13. Назвіть інформаційні потреби замовників.
 14. Назвіть інформаційні потреби працівники підприємства.
 15. Назвіть інформаційні потреби органів державного управління.
 16. Наведіть перелік форм фінансової звітності.
 17. Дайте визначення звітного періоду.
 18. Назвіть критерії, яким повинна відповідати стаття, для того, щоб була підстава відобразити її у фінансовій звітності.
 19. Дайте визначення якісних характеристик фінансових звітів.
 20. Назвіть принципи формування фінансової звітності.
 21. Розкрийте сутність принципу обачності.
 22. Розкрийте сутність принципу автономності.
 23. Розкрийте сутність принципу історичної собівартості.
 24. Розкрийте сутність принципу єдиного грошового вимірника.
 25. Розкрийте сутність принципу превалювання змісту над формою.
 26. Розкрийте сутність принципу безперервності.
 27. Розкрийте сутність принципу нарахування та відповідності доходів і витрат.
 28. Розкрийте сутність принципу періодичності.
 29. Розкрийте сутність принципу повного висвітлення.
 30. Розкрийте сутність принципу послідовності.

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей:

1. Значення фінансової звітності в управлінні.
2. Проблематика застосування принципів підготовки фінансової звітності.
3. Інформаційні потреби користувачів фінансової звітності.
4. Інформаційні потреби органів державного управління.
5. Інформаційні потреби інвесторів, власників і керівників підприємства.
6. Інформаційні потреби банків, постачальників та інших кредиторів.
7. Інформаційні потреби працівників підприємства та замовників.
8. Якісні характеристики фінансових звітів.

Тести

Запитання 1. Фінансова звітність – це:

1. Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності і рух коштів підприємства за звітний період.
2. Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан підприємства за звітний період.
3. Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про рух коштів підприємства за звітний період.
4. Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про ресурси підприємства та джерела їх утворення за звітний період.

Запитання 2. Вимоги до визнання і розкриття елементів фінансової звітності вказані в:

1. В Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
2. В податковому Кодексі України.
3. В П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».
4. В Міжнародних стандартах фінансового обліку.

Запитання 3. Мета формування фінансової звітності:

1. Надання фінансового звіту до податкових органів.
2. Надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух коштів підприємства.
3. Надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух коштів підприємства до податкових органів.
4. Правильна відповідь відсутня.

Запитання 4. До зовнішніх користувачів фінансової звітності належать:

1. Інвестори, акціонери та податкові органи.

2. Кредитори, постачальники, покупці та клієнти.
3. Органи державної статистики, інші державні установи, а також юридичні та фізичні особи, перелік яких наведено у п.п. 1-2.
4. Правильна відповідь відсутня.

Запитання 5. До внутрішніх користувачів фінансової звітності належать:

1. Керівництво підприємства.
2. Управлінський персонал, власники та наведене у п.1.
3. Працівники підприємства та його керівництво.
4. Управлінський персонал, профспілкові органи та наведене у п.3.

Запитання 6. Напрямки діяльності, за якими визначаються інформаційні потреби інвесторів і власників:

1. Придбання, продаж та володіння цінними паперами.
2. Придбання, продаж, володіння цінними паперами та участь у капіталі підприємства.
3. Оцінка якості управління, визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу та викладене у п.2.
4. Правильна відповідь відсутня.

Запитання 7. Напрямки діяльності, за якими визначаються інформаційні потреби керівництва підприємства:

1. Регулювання діяльності підприємства.
2. Регулювання діяльності підприємства та визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу.
3. Регулювання діяльності підприємства та оцінка якості управління.
4. Правильна відповідь відсутня.

Запитання 8. Напрямки діяльності, за якими визначаються інформаційні потреби банків, постачальників та інших кредиторів:

1. Забезпечення зобов'язань підприємств.
2. Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання та викладене у п.1.
3. Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання та регулювання діяльності підприємства.
4. Правильна відповідь відсутня.

Запитання 9. Напрямки діяльності, за якими визначаються інформаційні потреби замовників:

1. Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання.
2. Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання та оцінка результатів діяльності підприємства.
3. Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання та прогнозна оцінка діяльності підприємства.
4. Правильна відповідь відсутня.

Запитання 10. Напрямки діяльності, за якими визначаються інформаційні потреби працівників підприємства:

1. Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання.
2. Забезпечення зобов'язань підприємства перед працівниками.
3. Забезпечення зобов'язань підприємства перед працівниками та прогнозна оцінка діяльності підприємства.
4. Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання та забезпечення зобов'язань підприємства перед працівниками.

Запитання 10. Напрямки діяльності, за якими визначаються інформаційні потреби органів державного управління:

1. Формування макроекономічних показників і оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання.
2. Формування макроекономічних показників і прогнозна оцінка діяльності підприємства.
3. Формування макроекономічних показників.
4. Формування макроекономічних показників і та регулювання діяльності підприємства.

Запитання 11. Перший звітний період щойно створеного підприємства може бути:

1. Меншим ніж 12 місяців, але не повинен перевищити 15 місяців.
2. Меншим ніж 12 місяців, але не повинен перевищити 18 місяців.
3. Меншим ніж 12 місяців, але не повинен перевищити 20 місяців.
4. Меншим ніж 12 місяців, але не повинен перевищити 16 місяців.

Запитання 12. Звітним періодом підприємства, що ліквідують, є:

1. Період з початку року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.
2. Період з початку року до дати фактичної ліквідації підприємства.
3. Період з початку року до дати оприлюднення його ліквідації.
4. Період з початку року до дати складання ліквідаційного балансу та (або) його здачі до податкової служби за місцем реєстрації підприємства.

Запитання 13. Інформація бухгалтерського балансу використовується за такими напрямками:

1. Оцінка структури ресурсів підприємства, їх ліквідності та платоспроможності підприємства.
2. Прогнозування майбутніх потреб у позиках.
3. Оцінка та прогнозування змін в економічних ресурсах, які підприємство, ймовірно, контролюватиме у майбутньому.
4. Усе, викладене за п.п. 1-3.

Запитання 14. Інформація звіту про фінансові результати використовується за такими напрямками:

1. Оцінка та прогноз: прибутковості діяльності підприємства; структури доходів та витрат.

2. Оцінка та прогноз: змін в економічних ресурсах, які підприємство, ймовірно, контролюватиме у майбутньому.

3. Оцінка та прогноз: структури доходів, які підприємство, ймовірно, матиме у майбутньому.

4. Усе, викладене за п.п. 1-3.

Запитання 15. Інформація звіту про власний капітал використовується за такими напрямками:

1. Оцінка та прогноз змін у власному капіталі, а також структури доходів, які підприємство, ймовірно, матиме у майбутньому.

2. Оцінка та прогноз змін у власному капіталі.

3. Оцінка та прогноз змін у власному капіталі, а також структури витрат, які підприємство, ймовірно, матиме у майбутньому.

4. Оцінка та прогноз змін у власному капіталі, а також змін в економічних ресурсах, які підприємство, ймовірно, контролюватиме у майбутньому.

Запитання 16. Інформація звіту про рух грошових коштів використовується за такими напрямками:

1. Оцінка та прогноз змін фінансових потоків, а також змін в економічних ресурсах, які підприємство, ймовірно, контролюватиме у майбутньому.

2. Оцінка та прогноз фінансових потоків, які підприємство, ймовірно, матиме у майбутньому.

3. Оцінка та прогноз змін фінансових потоків, які підприємство, ймовірно, матиме у майбутньому.

4. Оцінка та прогноз операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства.

Запитання 17. Інформація звіту про рух грошових коштів використовується за такими напрямками:

1. Оцінка та прогноз: облікової політики.

2. Оцінка та прогноз: ризиків або непевності, які впливають на підприємство.

3. Оцінка та прогноз: діяльності підрозділів підприємства, тощо.

4. Оцінка та прогноз: облікової політики; ризиків або непевності, які впливають на підприємство, його ресурси та зобов'язання; діяльності підрозділів підприємства, тощо.

Запитання 18. Сутність принципу обачності полягає у:

1. Виборі бухгалтером такого методу оцінки, який дозволяє уникнути заниження у фінансовій звітності витрат і зобов'язань.

2. Виборі бухгалтером такого методу оцінки, який дозволяє уникнути завищення активів і доходів.

3. Виборі бухгалтером такого методу оцінки, який дозволяє уникнути заниження у фінансовій звітності витрат і зобов'язань та відповідно завищення активів і доходів.

4. Виборі бухгалтером такого методу оцінки, який дозволяє уникнути заниження у фінансовій звітності витрат та відповідно завищення активів.

Запитання 19. Сутність принципу історичної собівартості означає, що:

1. Під час оприбуткування на баланс активів їх слід оцінювати, виходячи з витрат на виробництво, які склалися історично.

2. Під час оприбуткування на баланс активів їх слід оцінювати, виходячи з витрат на придбання, які склалися історично.

3. Під час оприбуткування на баланс активів їх слід оцінювати, виходячи з ціни на кожен об'єкт, яка складалася історично.

4. Під час оприбуткування на баланс активів їх слід оцінювати, виходячи з витрат на виробництво або придбання, тобто за собівартістю, яка складалася історично.

Запитання 20. Сутність принципу нарахування та відповідності доходів і витрат полягає у тому, що:

1. Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду з доходами попереднього періоду.

2. Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити витрати, які були здійснені у звітному та попередньому періодах.

3. Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду та витрати, які були здійснені для отримання цих доходів.

4. Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду та собівартість продукції, яка була вироблена та реалізована для отримання цих доходів.

Практичні завдання до глави 6

Завдання 1.

Умова: Бухгалтерія підприємства склала фінансову звітність за формою 1 «Бухгалтерський баланс».

Необхідно:

1. Визначити дату, котра повинна бути вказана у бухгалтерському балансі.

2. Вказати нормативний чинник, згідно з яким у бухгалтерському балансі повинна бути вказана певна дата.

Завдання 2.

Умова: Бухгалтерія підприємства склала фінансову звітність за формою 2 «Звіт про фінансові результати».

Необхідно:

1. Визначити дату, котра повинна бути вказана у Звіті про фінансові результати.
2. Вказати нормативний чинник, згідно з яким у Звіті про фінансові результати повинна бути вказана певна дата чи певний період.

Завдання 3.

Умова: Бухгалтерія підприємства склала фінансову звітність за формою 2 «Звіт про рух грошових коштів».

Необхідно:

1. Визначити дату, котра повинна бути вказана у Звіті про рух грошових коштів.
2. Вказати нормативний чинник, згідно з яким у Звіті про рух грошових коштів повинна бути вказана певна дата чи певний період.

Завдання 4.

Умова: Бухгалтерія підприємства склала фінансову звітність за формою 2 «Звіт про власний капітал».

Необхідно:

1. Визначити дату, котра повинна бути вказана у Звіті про власний капітал.
2. Вказати нормативний чинник, згідно з яким у Звіті про власний капітал повинна бути вказана певна дата чи певний період.

Завдання 5.

Умова: Бухгалтерія підприємства склала фінансову звітність за період, який відрізняється від основного (календарний рік) звітного періоду.

Необхідно:

1. Визначити перелік подальших заходів бухгалтерії щодо відповідних пояснень.

2. Визначити форму фінансової звітності, в якій слід відобразити подібні пояснення.

3. Вказати нормативний чинник, згідно з яким бухгалтерія підприємства повинна зробити відповідні пояснення.

Завдання 6.

Умова: Бухгалтерія підприємства склала фінансову звітність за період, який відрізняється від проміжного (квартал, місяць) звітного періоду.

Необхідно:

1. Визначити, чи повинна у такому випадку бухгалтерія робити відповідні пояснення. Обґрунтуйте відповідь.

2. Визначити, чи існує перелік подальших заходів бухгалтерії щодо відповідних пояснень.

2. Визначити, чи існує форма фінансової звітності, в якій слід відобразити подібні пояснення.

3. Вказати, чи існує нормативний чинник, згідно з яким бухгалтерія підприємства повинна зробити відповідні пояснення.

Завдання 7.

Умова: Бухгалтерія підприємства склала фінансову звітність за період, який відрізняється від основного (календарний рік) чи проміжного (квартал, місяць) звітного періоду.

Необхідно:

1. Визначити, чи повинна у такому разі фінансова звітність відповідати певним якісним характеристикам.

2. Вказати нормативний чинник, який надає відповідні пояснення.

3. Надати перелік якісних характеристик фінансової звітності та розкрити їх сутність.

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та Інтернет-ресурсів до глави 6

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16 липня 1999 року № 996-XIV-ВР.
2. План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій затверджений наказом МФУ №291 від 30.11.99р.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджені наказом МФУ 31.03.99р. №87.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс” затверджений наказом МФУ №87 від 30.03.99.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджений наказом МФУ №92 від 27.04.2000 р.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджене наказом МФУ від 31.03.99 № 87.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», затверджений наказом МФУ від 31.03.99р. №87.
8. Наказ МФУ від 29.11.2000р. №302 «Про Примітки до річної фінансової звітності».
9. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

ГЛАВА 7. ФОРМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇХ СТРУКТУРНІ ОСОБЛИВОСТІ

7.1. Фінансовий звіт (Баланс) підприємства

7.2. Звіт про фінансові результати

7.3. Звіт про рух грошових коштів

7.4. Звіт про власний капітал

7.5. Примітки до річної фінансової звітності

7.1. Фінансовий звіт (Баланс) підприємства

Термін "баланс" походить від латинських слів *bis* – двічі і *lanx* – чаша ваг, буквально означає дві чаші та вживається як символ рівноваги, рівності. Цей термін прийнятий в економічній науці, як правило, для позначення системи інтервальних показників, що характеризують джерела утворення яких-небудь ресурсів і напрямок їхнього використання за визначений період.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" баланс визначено як звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Порядок заповнення першої форми фінансової звітності регулюється положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", де розкриті основні терміни, зміст статей балансу та порядок визнання, оцінка та розкриття статей балансу, а також визначена стандартизована форма звітності. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються до балансів підприємств, організацій та інших юридичних осіб всіх форм власності, крім банків і бюджетних установ.

Метою складання балансу є надання користувачам – юридичним і фізичним особам – повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на певну дату. Фінансовий стан підприємства характеризується структурою і якістю його активів, власного капіталу і зобов'язань, а також здатністю відповідати за своїми зобов'язаннями, тобто платоспроможністю.

Засоби в балансі класифікуються за складом, джерелами формування, розміщенням, юридичною приналежністю тощо. Найбільш важливі класифікаційні ознаки господарських засобів: 1) склад (вид); 2) джерела формування. Господарські засоби по складу підрозділяються на необоротні й оборотні, а по джерелах формування – на власні та запозичені.

Форма балансу не має розходжень по галузях і формах власності. Він побудований відповідно до класифікації господарських засобів, тобто складається з двох рівновеликих частин: в одній відображаються засоби по їхньому складу (основні засоби, виробничі запаси, готова продукція, розрахункові рахунки тощо), а в іншій – по джерелах формування (статутний капітал, позички банку тощо).

Елементами балансу, які характеризують фінансовий стан підприємства та зміни у ньому, є: **активи, зобов'язання і власний капітал.**

Структура балансу

Активи	=	Власний капітал і зобов'язання
--------	---	--------------------------------

Активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Отже, актив признається в балансі, якщо є імовірність надходження майбутніх економічних вигод на підприємство та актив має вартість, що може бути достовірно визначена.

Активи не признаються в балансі, якщо були здійснені витрати, по котрим надходження майбутніх економічних вигод на підприємство вважається малоймовірним.

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, що виникла в результаті минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

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

Активи і зобов'язання не підлягають згортанню.

Основне балансове рівняння можна відобразити формулою:

$$\text{Активи} = \text{Капітал} + \text{Зобов'язання}$$

Структура і елементи балансу наведено на рисунку 7.1.

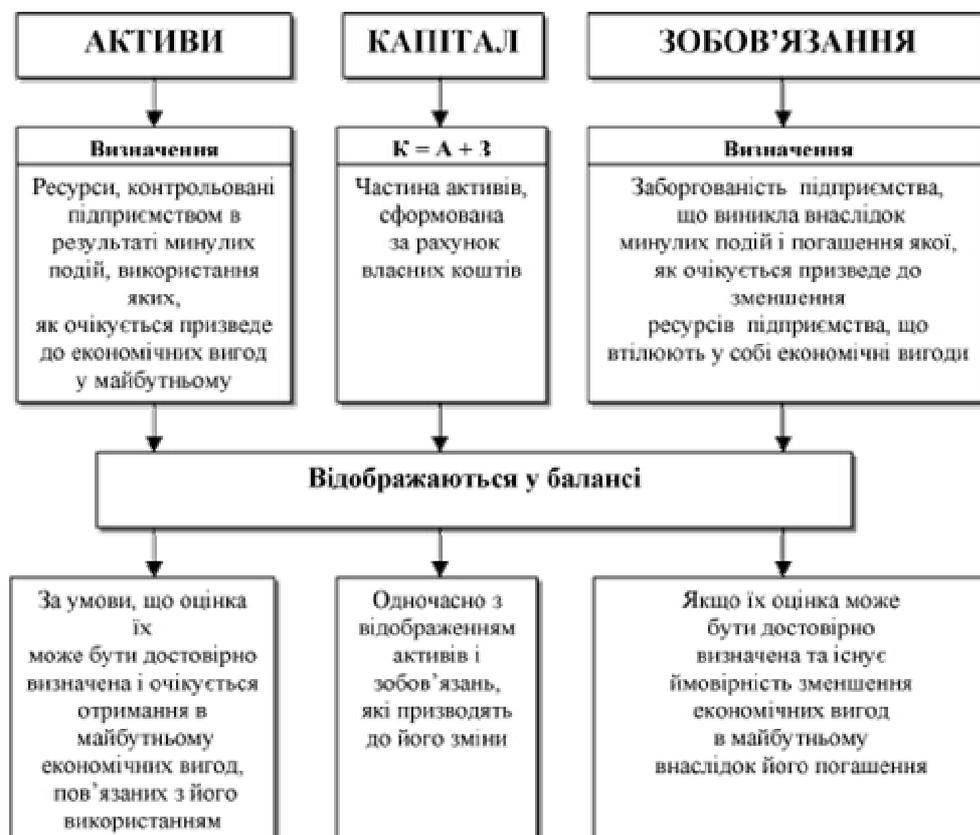


Рис. 7.1. Структура і елементи балансу підприємства

Перша частина балансу називається активом, а друга пасивом. Актив від латинського *activus* – діяльний, діючий; пасив від латинського *passivus* – пасивний, недіяльний. Найважливішою особливістю бухгалтерського балансу є рівність підсумків активу і пасиву, оскільки й в активі, і в пасиві відображаються те саме – господарські засоби організації, але з різних сторін: в активі показується склад засобів, а в пасиві – джерела, за рахунок яких вони сформовані.

Необхідно відзначити, що статті українського балансу розташовані у визначеній послідовності. Принцип побудови статей активу балансу по ліквідності полягає в тім, що всі статті ранжуються, починаючи від найменш ліквідних (Основні засоби), до більш ліквідного (Запаси), і закінчуючи абсолютно

ліквідною статтею (Кошти). Статті ж пасиву балансу групуються по ступені терміновості повернення, і розташовуються по зростаючій терміновості. Порівняння форми звіту Ф№1 за національними та міжнародними стандартами наведено у таблиці 7.1.

Таблиця 7.1

Структура балансу за П(С)БО 2 та МСБО 1

АКТИВНА ЧАСТИНА		ПАСИВНА ЧАСТИНА	
<i>П(С)БО 2</i>	<i>МСБО 1</i>	<i>П(С)БО 2</i>	<i>МСБО 1</i>
Актив	Актив	Пасив	Капітал і зобов'язання
1. Необоротні активи	1. Довгострокові активи	1. Власний капітал	1. Власний капітал
2. Оборотні активи	2. Короткострокові активи	2. Забезпечення наступних витрат та платежів	2. Довгострокові зобов'язання
3. Витрати майбутніх періодів		3. Довгострокові зобов'язання	3. Короткострокові зобов'язання
		4. Поточні зобов'язання	
		5. Доходи майбутніх періодів	
Активи = Власний капітал + Зобов'язання			

У Балансі для порівняння приводяться показники на початок і кінець звітного періоду. Для спрощення техніки його складання і зручності користування кожен рядок має свій порядковий номер, по кожній статті вказується код синтетичного рахунка, використовуваного для її заповнення.

7.2. Звіт про фінансові результати

Звіт про фінансові результати – характеризує доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за певний період часу. Мета складання звіту – визначення величини прибутку або збитків підприємства від основної його діяльності. Звіт показує результативність діяльності підприємства і дає інформацію про фактори, що вплинули на цю результативність протягом звітного періоду. Завдяки Звіту про фінансові результати можна пов'язати доходи та витрати за звітний період та вирахувати величину чистого прибутку як різницю між цими показниками.

Форма і зміст Звіту про фінансові результати визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 (далі – П(С)БО 3) "Звіт про фінансові результати". Зазначені вимоги стосуються підприємств, організацій, установ і інших юридичних осіб (даті підприємств) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що приводять до збільшення власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок вилучення або розподілу власниками).

За умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, дохід у Звіті про фінансові результати відображають у момент надходження активу або погашення зобов'язання, яке приводить до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників).

За умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у Звіті про фінансові результати в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення чи розподілу власниками).

У Звіті про фінансові результати зіставляються доходи і витрати від здійснення різних видів діяльності підприємства, – операційної, фінансової та інвестиційної.

Результатом діяльності підприємства є чистий прибуток або збиток, який відповідно збільшує або зменшує величину власного капіталу підприємства і відображається у Балансі.

Звіт про фінансові результати складається з трьох розділів, кожний з яких розкриває певний аспект доходів, витрат і фінансових результатів підприємства (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Структура звіту про фінансові результати

	<i>Розділи</i>	<i>Призначення</i>	<i>Види підприємств</i>
<i>Звіт про фінансові результати</i>	I. Фінансові результати	Визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду	Усі (крім кредитних та бюджетних)
	II. Елементи операційних витрат	Кваліфікація операційних витрат звітного періоду за економічними елементами	Усі (крім кредитних та бюджетних)
	III. Розрахунок показників прибутковості акцій	Інформація про прибуток та дивіденди на одну просту акцію, яка знаходилася в обігу	Тільки Акціонерні товариства

7.3. Звіт про рух грошових коштів

Звіт про рух грошових коштів складається відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 квітня 1999 № 87.

Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період. Звіт складається для оцінки спроможності підприємства накопичувати грошові кошти та їх еквіваленти у процесах здійснення грошових потоків, а також для забезпечення можливості прийняття правильних рішень керівником підприємства і власниками.

Заповнювати форму № 3 можна після того, як складені форма № 1 "Баланс" і форма № 2 "Звіт про фінансові результати". Це пов'язано з тим, що для її складання необхідні деякі показники з перших двох форм звітності. Для великого підприємства складання форми № 3 — непросте завдання, суть якого полягає в тому, що необхідно знайти зміну грошових коштів за рік (показник зі знаком "+" або "-"), потім додати його до решти (або відняти його від решти) грошових коштів на початок року. Якщо звіт складений правильно, то в результаті повинна вийти сума показників рядків 230 і 240 Балансу на кінець року (гр. 4). Трудність складання форми № 3 полягає ще й у тому, що зміну грошових коштів слід розглядати для кожного виду діяльності окремо в різних розділах.

Існує декілька методів складання звіту про рух грошових коштів (прямим чи непрямим). Щодо методології формування даного звіту в Україні, то П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" передбачає складання звіту про рух грошових коштів непрямим методом. Непрямий метод формування Ф№3 має значні переваги з аналітичної точки зору, оскільки розкриває взаємозв'язок отриманого прибутку зі зміною активів підприємства. Недоліком даного методу є неврахування операції прямого обміну (бартерні операції, взаємозаліки), що мають місце в господарській діяльності підприємств, а також відсутність даних щодо реального надходження та видатків грошових коштів в розрізі операційної діяльності.

Рух коштів відображається в звіті про рух грошових коштів в розрізі трьох видів діяльності: операційної (надходження коштів від реалізації продукції (товарів, послуг); надходження коштів за надання права користування активами

(оренда, ліцензії тощо); платежі постачальникам тощо), інвестиційної (платежі, пов'язані з придбанням основних засобів і нематеріальних активів; надходження коштів від продажу необоротних активів; надання позик іншим підприємствам; надходження коштів від фінансових інвестицій (дивіденди, відсотки) та фінансової (випуск власного капіталу (акцій); отримання позик та їх погашення; викуп акцій власної емісії; виплата дивідендів).

7.4. Звіт про власний капітал

Зміст і форма Звіту про власний капітал і загальні вимоги до розкриття його статей визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5. Норми цього П(С)БО стосуються підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності крім банків і бюджетних установ.

Метою складання Звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Шаховий принцип побудови Звіту передбачає розміщення по горизонталі джерел утворення власного капіталу, а по вертикалі – статей з відображенням інформації про його зміни (збільшення або зменшення). До джерел власного капіталу відповідно до П(С)БО 5 відносять статутний, пайовий, додатковий вкладений, інший додатковий, резервний капітал, нерозподілений прибуток, неоплачений та вилучений капітал.

Зміст статей звіту про власний капітал наведений у таблиці 7.3.

Таблиця 7.3

Зміст статей звіту про власний капітал

Стаття	Зміст
01	02
Залишок на початок року	Суми власного капіталу, наведені в балансі підприємства відповідно на початок і кінець звітного періоду
Залишок на кінець року	
Зміна облікової політики Виправлення	Суми коригувань, передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Як правило, показана у звітності сума прибутку за звітний

суттєвих помилок Інші зміни	період та сума нерозподіленого прибутку не змінюється, за винятком деяких ситуацій, коли, наприклад: 1) виявлені суттєві помилки, що призвели до необхідності змінити показники попередніх років, у зв'язку з тим, що наведені раніше дані не можуть вважатися достовірними; 2) відбулась зміна облікової політики. Суму коригування суттєвої помилки, що належить до попередніх періодів, чи таких, що виникли через зміни облікової політики, слід відображати у звіті за статтею «Нерозподілений прибуток («Непокритий збиток»).
Скоригований залишок	Залишок власного капіталу на початок звітного періоду після внесення відповідних коригувань.
Переоцінка активів	Наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів у порядку, передбаченому відповідними Положеннями (стандартами).
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	Сума чистого прибутку (збитку) зі звіту про фінансові результати
Розподіл прибутку	Наводяться дані, які відображають розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного капіталу, резервного капіталу тощо.
Внески учасників	Наводяться дані про збільшення статутного капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства.
Вилучення капіталу	Наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок виходу учасника, викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин.
Інші зміни в капіталі	Дані про всі інші зміни у власному капіталі підприємства, що не були включені до вищезазначених статей, зокрема, списання невідшкодованих збитків, та інші зміни.
Разом зміни в капіталі	Підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума всіх змін протягом звітного року внаслідок переоцінки активів, використання чистого прибутку, вилучення капіталу та інших змін.

За допомогою даного звіту можна прослідити зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду та оцінити (спрогнозувати) зміни у власному капіталі.

7.5. Примітки до річної фінансової звітності

За принципом повного висвітлення фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може

вплинути на рішення, що приймаються на її основі. Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до них.

Примітки до фінансових звітів – це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачене відповідними положеннями (стандартами). Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити дані про:

- а) консолідацію фінансових звітів;
- б) припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
- в) обмеження щодо володіння активами;
- г) участь у спільних підприємствах;
- д) виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування;
- е) переоцінку статей фінансових звітів;
- є) іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Відповідно до П(С)БО 1, за складом (табл. 7.4) Примітки до фінансових звітів поділяються на три компоненти:

Таблиця 7.4

Склад Приміток до фінансових звітів

Тип	Зміст примітки	Загальна характеристика
01	02	03
I	Інформація, що стосується облікової політики	Загальні примітки, що описують принципи оцінки і методи обліку тих статей звітності, по яких надається можливість самостійного вибору варіантів оцінки і обліку
II	Інформація, що не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою у відповідності до стандартів	Висвітлюються питання, відповіді на які вимагаються безпосередньо стандартами
III	Інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, необхідний для її зрозумілості та доречності	Ця група приміток є найбільш ліберальною. Вона не є обов'язковою. Але в деяких випадках бухгалтер сам зацікавлений у тому, щоб пам'ятати свою позицію.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 7

1. Що таке фінансова звітність? З якою метою її складають?
2. Які компоненти входять до складу фінансової звітності? Яким критеріям вона має відповідати?
3. Що таке активи, зобов'язання та власний капітал? За яких умов вони відображаються в Балансі?
4. Що таке доходи та витрати? Коли їх слід відображати у Звіті про фінансові результати?
5. Які якісні характеристики повинна мати інформація, наведена у фінансовій звітності?
6. Що таке принципи бухгалтерського обліку?
7. На яких основних принципах ґрунтуються бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні?
8. З якою метою складають звіт про рух грошових коштів?
9. Який зміст статей звіту про власний капітал?
10. Які компоненти включають Примітки до фінансової звітності?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей:

1. Проблематика формування Балансу підприємства.
2. Проблематика формування Звіту про фінансові результати.
3. Проблематика формування Звіту про рух грошових коштів.
4. Проблематика формування Звіту про власний капітал.
5. Проблематика формування Приміток до річної фінансової звітності.
6. Експрес-аналіз Балансу.
7. Ліквідність Балансу.
8. Порівняльний Баланс підприємства.
9. Зрозумілість і доречність фінансової звітності.
10. Принципи формування фінансової звітності.

Тести

Запитання 1. Надходження виручки від реалізації нематеріальних активів з оплатою грошовими коштами буде відображене у Звіті про рух грошових коштів у складі:

1. Грошового потоку операційної діяльності.
2. Грошового потоку фінансової діяльності.
3. Грошового потоку інвестиційної діяльності.
4. Грошового потоку від надзвичайних операцій.

Запитання 2. Відповідно до вимог П(С)БО 1 принцип послідовності передбачає:

1. Визначену послідовність обробки інформації.
2. Послідовну зміну з року в рік облікової політики.
3. Послідовне застосування окремих принципів, методів і процедур, визначених П(С)БО або МСБО для складання фінансової звітності.
4. Послідовне застосування сукупності всіх принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання фінансової звітності.

Запитання 3. Яка з перелічених операцій не вплине на показники Звіту про власний капітал?

1. Безкоштовне надходження основних засобів.
2. Сплата дивідендів.
3. Придбання необоротних активів.
4. Відрахування прибутку в резервний капітал.

Запитання 4. Якому принципу підготовки фінансової звітності відповідають вимоги П(С)БО 10 щодо відображення у балансів дебіторської заборгованості покупців за чистою вартістю реалізації?

1. Нарахування.
2. Безперервності діяльності.
3. Обачності.
4. Зрозумілості.

Запитання 5. Відповідно до непрямого методу складання Звіту про рух грошових коштів чистий рух коштів від операційної діяльності визначається шляхом коригування:

1. Фінансового результату від звичайної діяльності після оподаткування.
2. Фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування.
3. Фінансового результату від операційної діяльності до оподаткування.
4. Фінансового результату від операційної діяльності після оподаткування.

Запитання 6. До складу якісних характеристик фінансової звітності за П(С)БО 1 не відноситься:

1. Дохідливість.
2. Зіставність.
3. Доречність.

4. Облікова політика.

Запитання 7. До складу П(С)БО 1 входять:

<i>ТАК</i>	<i>НІ</i>
1. Порядок визнання елементів фінансових звітів	Принципи підготовки фінансової звітності
2. Мета фінансових звітів	Виправлення помилок у фінансовій звітності
3. Методологія бухгалтерського обліку	Визначення елементів фінансових звітів
4. Перелік П(С)БО	Якісні характеристики фінансової звітності

Запитання 8. Баланс

Звіт про фінансові результати

1. Доходи та витрати	Активи, зобов'язання та власний капітал
2. Прибутки та збитки	Доходи та витрати
3. Активи, зобов'язання та власний капітал	Доходи та витрати
4. Зміни у власному капіталі	Прибутки та збитки

Запитання 9. Підприємство відвантажило покупцеві товар і в тому ж звітному періоді отримало інформацію про банкрутство покупця. Якими принципами підготовки фінансової звітності воно повинне керуватися у цьому випадку?

1. Історичної собівартості.
2. Послідовності.
3. Нарахування і відповідності доходів і витрат.
4. Превалювання змісту над формою.

Запитання 10. Критерії визнання активів за П(С)БО 2:

1. Матеріальна форма.
2. Наявність права власності.
3. Контроль за активами внаслідок минулих подій, надходження майбутніх економічних вигод та можливість достовірної оцінки активів.
4. Намір придбати активи, отримати в майбутньому економічні вигоди та можливість достовірної оцінки активів.

Запитання 11. Яке визначення витрат відповідає П(С)БО?

1. Це збільшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді притоку або збільшення корисності активів, або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення акціонерного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників.
2. Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

3. Це теперішня заборгованість підприємства, що виникає від минулих подій, від погашення якої очікується відтік ресурсів з підприємства, що втілюють в собі майбутні економічні вигоди.

4. Це залишкова частка в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань.

Запитання 12. Методологія підготовки та подання фінансових звітів за П(С)БО визначається:

1. Безпосередньо МСБО; Концептуальною основою МСБО; Тлумаченнями ПКТ.
2. Безпосередньо П(С)БО; Тлумаченнями ПКТ.
3. Концептуальною основою П(С)БО.
4. Безпосередньо П(С)БО 1.

Запитання 13. До складу фінансової звітності за П(С)БО 1 входять:

1. Активи, зобов'язання, власний капітал, доходи і витрати.
2. Баланс, Звіт про прибутки та збитки, Звіт про зміни у власному капіталі, Звіт про рух грошових коштів, примітки.
3. Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про фінансово-майновий стан, пояснювальна записка.
4. Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про власний капітал, Звіт про рух грошових коштів, примітки.

Запитання 14. Прикладом грошових потоків від інвестиційної діяльності є:

1. Надходження від продажу продукції.
2. Отримання позики в грошовій формі.
3. Оплата за придбані довгострокові облігації.
4. Жоден з наведених.

Запитання 15. Надходження коштів від дебіторів слід відображати у складі:

1. Операційної діяльності.
2. Інвестиційної діяльності.
3. Фінансової діяльності.
4. Не відображати у звіті про рух грошових коштів.

Запитання 16. Бартерні операції із замовниками розкриваються:

1. Безпосередньо у звіті про рух грошових коштів.
2. У примітках до звіту про рух грошових коштів.
3. У примітках до звіту про фінансові результати.
4. Не розкриваються у фінансовій звітності.

Запитання 17. Інформація, яка розкривається у фінансовій звітності, за П(С)БО 1 поділяється на таку, яка може:

1. Знаходитись тільки у фінансових звітах.
2. Знаходитись тільки у фінансових звітах або тільки у примітках до них.

3. Знаходиться або у фінансових звітах або у примітках до них.
4. Знаходиться і в фінансових звітах, і в примітках до них одночасно.

Запитання 18. Згідно з непрямим методом, чистий рух грошових коштів від операційної діяльності визначається шляхом коригування:

1. Залишків на статтях балансу.
2. Залишків на статтях звіту про власний капітал.
3. Фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування.
4. На підставі даних обліку про власний капітал.

Запитання 19. За змістом розрізняють такі примітки до фінансових звітів:

1. Викладення облікової політики та інші розкриття, необхідні для досягнення правдивого подання.
2. Викладення облікової політики та примітки до окремих статей фінансових звітів.
3. Інша інформація загального характеру про підприємство.
4. Облікова політика підприємства; інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами); інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Запитання 20. Приклад грошових потоків від інвестиційної діяльності:

1. Надходження виручки від реалізації послуг.
2. Отримання довгострокової позики в грошовій формі.
3. Оплата за придбані довгострокові облігації.
4. Жоден з наведених.

Практичні завдання до глави 7

Завдання 1.

Умова: Залишки на рахунках обліку на початок звітного періоду складають:

№ рах.	Назва рахунку, субрахунку	Сума, грн.
10	Основні засоби	30000
131	Знос основних засобів	12300
20	Виробничі запаси	3000
22	Малоцінні і швидкозношувані предмети	500
281	Товари на складі	20000
301	Каса у національній валюті	200
311	Поточні рахунки у національній валюті	5000
35	Поточні фінансові інвестиції	4000
361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	8000

372	Розрахунки з підзвітними особами	300
38	Резерв сумнівних боргів	1200
39	Витрати майбутніх періодів	1000
40	Статутний капітал	40000
421	Емісійний дохід	2000
43	Резервний капітал	2800
441	Нерозподілений прибуток	3000
46	Неоплачений капітал	4000
601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	3400
631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	7000
641	Розрахунки за податками (кредиторська заборгованість)	1250
65	Розрахунки за страхуванням (кредиторська заборгованість)	600
661	Розрахунки з оплати праці	1500
685	Розрахунки з іншими кредиторами	950

Необхідно: Скласти Баланс підприємства за наведеними даними.

Завдання 2.

Умова: Наявна інформація про доходи і витрати підприємства за звітний період – обороти за рахунками класів 7 і 9 склали:

№ рах.	Назва рахунку, субрахунку	Сума, грн.
701	“Доход від реалізації готової продукції” (в т.ч. ПДВ)	180000
704	“Вирахування з доходу”	2000
711	"Доход від реалізації іноземної валюти"	12000
715	“Одержані штрафи, пені, неустойки	2000
741	“Доход від реалізації фінансових інвестицій”	15000
901	“Собівартість реалізованої готової продукції”	67000
92	“Адміністративні витрати”	16000
93	“Витрати на збут”	14000
942	"Собівартість реалізованої іноземної валюти"	12600
949	“Інші витрати операційної діяльності”	3000
951	"Відсотки за кредит”	2000
971	"Собівартість реалізованих фінансових	14000

	інвестицій"	
981	“Податки на прибуток від звичайної діяльності”	?

Необхідно:

1. На підставі інформації про доходи і витрати підприємства за звітний період скласти 1 розділ Звіту про фінансові результати (форма № 2).
2. Визначити суму фінансового результату до оподаткування.
3. Розрахувати суму податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку і навести її в рядку 180 Звіту про фінансові результати, ураховуючи, що тимчасових і постійних різниць між бухгалтерським прибутком і оподатковуваним прибутком немає.
4. Визначити чистий фінансовий результат, маючи на увазі, що надзвичайних витрат і доходів за звітний період не було.

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та Інтернет-ресурсів до глави 7

10. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16 липня 1999 року № 996-XIV-ВР.
11. План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій затверджений наказом МФУ №291 від 30.11.99р.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджені наказом МФУ 31.03.99р. №87.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс” затверджений наказом МФУ №87 від 30.03.99.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджений наказом МФУ №92 від 27.04.2000 р.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджене наказом МФУ від 31.03.99 № 87.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», затверджений наказом МФУ від 31.03.99р. №87.
17. Наказ МФУ від 29.11.2000р. №302 «Про Примітки до річної фінансової звітності».
18. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. – 2-і вид. К.: Тов-во “Знання”, 2000р. – 640 с.
19. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

ГЛАВА 8. ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ

8.1. Організація і методологія розробки міжнародних стандартів

8.2. Розповсюдження міжнародних стандартів фінансової звітності в інших країнах

8.3. Система бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

8.4. Питання до роздумів та дискусій

8.1. Організація і методологія розробки міжнародних стандартів

Сучасний етап розвитку світового господарства характеризується постійним розширенням зв'язків, які виходять за рамки існуючих географічних кордонів. Відповідне явище в наукових колах у кінці попереднього сторіччя отримало назву «глобалізація». Загально визнано, що глобалізація – об'єктивний процес, завдяки якому кожна країна має змогу зробити власний внесок та отримати позитивний досвід від інших учасників.

Бухгалтерський облік (рахівництво) як мова бізнесу (економіки) – важливий засіб пізнання, спілкування та впливу не може лишатися осторонь тих процесів, що відбуваються в планетарному масштабі. На різних етапах історичного розвитку суспільства система обліку виконувала покладені на неї завдання доступними для певного періоду засобами. Між цим, спільним для різних періодів є фіксація фактів (явищ, процесів), що відбулися, для певного господаря, а з розвитком ринкових відносин, для різних власників (інвесторів), які знаходяться іноді й поза межами країни.

Наявність в кожній державі власної законодавчої бази щодо ведення бухгалтерського обліку, з одного боку, та намагання інвестора зрозуміти особливості ведення обліку на тому підприємстві в яке вкладені його кошти, з іншого, поставило перед світовою спільнотою завдання – створити орган, який би регулював ведення обліку в міжнародному масштабі. Рішення було успішно знайдено за допомогою створення: у Брюсселі – Бюро, що займалося розробкою

рекомендацій з узгодження бухгалтерського обліку в країнах ЄС в вигляді директив, а згодом у Лондоні – Комітету, який займався створенням рекомендацій в формі міжнародних стандартів.

Отже, питання невідповідності національних систем обліку робить актуальною проблему уніфікації бухгалтерського обліку. Дані аспекти широко обговорюються в економічній літературі [8-15 та ін.], здобутки вказаних авторів дали змогу узагальнити матеріал для написання відповідного розділу підручника.

В існуючих умовах проблема уніфікації може бути вирішена за допомогою декількох підходів:

гармонізації обліку – дотримання принципів під час ведення обліку та складання звітності зрозумілих для країн-членів об'єднання. До речі, гармонізація залишає для кожної країни право мати власні моделі організації обліку та пакет необхідних нормативно-правових актів;

стандартизації обліку – застосування чітко визначених нормативних актів, якими встановлені єдині правила регулювання обліку та складання звітності.

Початком процесу стандартизації справедливо можна вважати 1904 рік, коли в Сент-Луїсі (США) відбувся I Міжнародний конгрес бухгалтерів.

До другої світової війни було проведено ще чотири конгреси:

- в Амстердамі – 1926 р.;
- у Нью-Йорку – 1929 р.;
- у Лондоні – 1933 р.;
- у Берліні – 1938 р.

На першому післявоєнному конгресі в Лондоні в 1952 р. було прийнято рішення – про проведення конгресів кожні 5 років. Відповідні зустрічі відбулися: в Амстердамі – 1957 р., у Нью-Йорку – 1962 р., у Парижі – 1967 р., у Сіднеї – 1972 р., у Мюнхені – 1977 р., у Мехіко – 1982 р., у Токіо – 1987 р., у Вашингтоні – 1992 р., у Парижі – 1997 р. тощо.

Серед найбільш визначних подій можна згадати створення в 1972 році в Сіднеї – Міжнародного координаційного комітету з розвитку бухгалтерської професії (далі – МККРБП). На наступному зібранні в 1977 році в Мюнхені

відповідний орган перетворено в Міжнародну федерацію бухгалтерів (далі – МФБ). Сьогодні до МФБ входять 164 дійсних та асоційованих членів з 125 країн світу, що представляють близько 2,5 млн. бухгалтерів. Діяльність МФБ здійснюється через відповідні комітети з освіти, професійної етики, фінансового та управлінського обліку тощо.

Створення 29 червня 1973 року Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – КМСБО) зі штаб-квартирою в Лондоні. Комітет створено у відповідності з договором, який укладено професійними організаціями бухгалтерів 10 країн – Австралії, Великобританії, Ірландії, Франції, Нідерландів, Німеччини, Мексики, Канади, США та Японії, з метою забезпечення стандартизації бухгалтерського обліку.

Отже, основним завданням КМСБО було формулювання, видання та удосконалення стандартів бухгалтерського обліку, яких необхідно дотримуватися при складанні фінансових звітів, а також сприяння прийняттю та виконанню їх у всіх країнах. За 27 років своєї діяльності КМСБО було видано 41 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (далі – МСБО), з яких чинні 33 стандарти.

У період з 1983 до 2000 роки членами КМСБО були всі професійні організації бухгалтерів, які входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів.

У травні 2000 року був прийнятий новий статут, згідно якому індивідуальне членство було скасовано, а Комітет перейменовано на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – РМСБО). До складу Ради входять особи, що готують і використовують фінансову звітність, аудитори й науковці, усього 14 членів, 12 з яких працюють на постійній основі. Члени РМСБО призначаються на строк від 3 до 5 років.

Відповідно до нового статуту цілями діяльності РМСБО (International Accounting Standards Board – IASB) є:

- розробка єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів бухгалтерського обліку, які мають обов'язкову силу, згідно яким у фінансовій звітності має розкриватися якісна, прозора та співставна інформація для того, щоб

учасники фондових ринків та інші користувачі мали можливість приймати обґрунтовані економічні рішення;

- розповсюдження та забезпечення суворого дотримання цих стандартів;
- забезпечення максимального зближення (конвергенції) національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, виходячи з найбільш оптимального рішення питань бухгалтерського обліку та звітності.

Як бачимо нові цілі, порівняно з попередніми, орієнтовані на практичне застосування міжнародних стандартів та максимальне зближення з національними обліковими системами.

Оскільки стандарти в основному визначають методи оцінки та підходи до складання звітності, тому в 2001 році РМСБО було прийнято рішення про перейменування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards – IAS) на Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards – IFRS) – надалі МСФЗ.

Для розуміння та практичного застосування стандартів важливе значення має Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів, у яку закладені основні концепції на яких ґрунтується складання та подання фінансової звітності зовнішнім користувачам. Структурно відповідний документ складається зі: вступу, мети фінансових звітів, загальноприйнятих припущень, елементів фінансових звітів й особливостей їхнього визнання, оцінки елементів фінансових звітів, концепції капіталу та збереження капіталу.

Між цим, слід мати на увазі, що Концептуальна основа не входить до складу самих міжнародних стандартів. У разі виникнення протиріч між Концептуальною основою та окремим стандартом прерогатива залишається за МСФЗ. З метою оперативного реагування на відповідні проблеми РМСБО видає тлумачення відповідних стандартів та Концептуальної основи.

Підводячи підсумок, доречно констатувати, на сучасному етапі гармонізація світової системи обліку досягається за допомогою використання: Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів фінансової звітності

та Тлумачень, які видаються Комітетом з тлумачення міжнародної фінансової звітності. Відповідні регулюючі документи представлені в табл. 8.1.

Таблиця 8.1

Перелік Міжнародних стандартів фінансової звітності

[http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408]

Документ		Дата введення в дію
Номер	Назва	
1	2	3
Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS)		
МСФЗ 1	Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності	01.01.2004
МСФЗ 2	Виплати на основі акцій	01.01.2005
МСФЗ 3	Об'єднання бізнесу	01.01.2005
МСФЗ 4	Страхові контракти	01.01.2005
МСФЗ 5	Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність	01.01.2005
МСФЗ 6	Розвідка та оцінка запасів корисних копалин	01.01.2006
МСФЗ 7	Фінансові інструменти: розкриття інформації	01.01.2007
МСФЗ 8	Операційні сегменти	01.01.2009
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS)		
МСБО 1	Подання фінансових звітів	01.01.1975
МСБО 2	Запаси	01.01.1976
МСБО 7	Звіт про рух грошових коштів	01.01.1979
МСБО 8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки	01.01.1979
МСБО 10	Події після звітної дати	01.01.1980
МСБО 11	Будівельні контракти	01.01.1980
МСБО 12	Податки на прибуток	01.01.1981
МСБО 16	Основні засоби	01.01.1983
МСБО 17	Оренда	01.01.1984
МСБО 18	Дохід	01.01.1984
МСБО 19	Виплати працівникам	01.01.1984
МСБО 20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу	01.01.1984
МСБО 21	Вплив змін валютних курсів	01.01.1985
МСБО 23	Витрати на позики	01.01.1986
МСБО 24	Розкриття інформації про зв'язані сторони	01.01.1986
МСБО 26	Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення	01.01.1988
МСБО 27	Консолідовані та окремі фінансові звіти	01.01.1990
МСБО 28	Інвестиції в асоційовані підприємства	01.01.1990
МСБО 29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	01.01.1990
МСБО 31	Частки в спільних підприємствах	01.01.1992
МСБО 32	Фінансові інструменти: розкриття й подання інформації	01.01.1996
МСБО 33	Прибуток на акцію	01.01.1998
МСБО 34	Проміжна фінансова звітність	01.01.1999
МСБО 36	Зменшення корисності активів	01.01.1999
МСБО 37	Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	01.07.1999
МСБО 38	Нематеріальні активи	01.07.1999
МСБО 39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка	01.01.2001
МСБО 40	Інвестиційна нерухомість	01.01.2001
МСБО 41	Сільське господарство	01.01.2003
Тлумачення Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRIC)		
КТМФЗ 1	Зміни в існуючих зобов'язаннях за виведенням з експлуатації, відновленням та подібних зобов'язаннях	01.09.2004

КТМФЗ 2	Частки членів кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти	01.01.2005
КТМФЗ 4	Визначення, чи містить угода оренду	01.01.2006
КТМФЗ 5	Права на частки, що виникають від фондів на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію	01.01.2006
КТМФЗ 6	Зобов'язання, що виникають внаслідок участі на специфічному ринку – відходів електричного та електронного обладнання	01.12.2005
КТМФЗ 7	Застосування методу перерахунку згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	01.03.2006
КТМФЗ 9	Переоцінка вбудованих похідних інструментів	01.06.2006
КТМФЗ 10	Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності	01.11.2006
КТМФЗ 12	Послуги за угодами про концесію	01.01.2008
КТМФЗ 13	Програми лояльності клієнта	01.07.2008
КТМФЗ 14	МСБО 19: обмеження на активи з визначеною виплатою, мінімальні вимоги до фінансування та їхня взаємодія	01.01.2008
КТМФЗ 15	Угоди про будівництво нерухомості	01.01.2009
КТМФЗ 16	Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю	01.10.2008
КТМФЗ 17	Виплати негрошових активів власникам	01.07.2009
КТМФЗ 18	Надходження активів від замовників	01.07.2009
Тлумачення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (SIC)		
ПКТ-7	Введення євро	01.06.1998
ПКТ-10	Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю	01.08.1998
ПКТ-12	Консолідація: суб'єкти господарювання спеціального призначення	01.07.1999
ПКТ-13	Спільно контрольовані суб'єкти господарювання: негрошові внески контролюючих учасників	01.01.1999
ПКТ-15	Операційна оренда: заохочення	01.01.1999
ПКТ-21	Податки на прибуток: відшкодування переоцінених активів, що не амортизуються	15.07.2000
ПКТ-25	Податки на прибуток: зміни в податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів	15.07.2000
ПКТ-27	Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду	21.12.2001
ПКТ-29	Угоди про концесію послуг: розкриття інформації	31.12.2001
ПКТ-31	Дохід: бартерні операції, пов'язані з рекламними послугами	31.12.2001
ПКТ-32	Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті	25.03.2002

Слід звернути увагу на те, що викладені в табл. 8.1 стандарти носять рекомендаційний характер, а отже, не є обов'язковими для прийняття та не можуть домінувати над національними нормативними актами. Крім того, у передмові до МСФЗ чітко зазначено, що в кожній країні порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності регулюється локальними (національними) положеннями, що прийняті відповідними компетентними органами та/або бухгалтерськими організаціями в залежності від особливостей регулювання кожної країни.

Сьогодні, у світі можна виділити кілька рівнів застосування МСФЗ:

- МСФЗ застосовують як національні стандарти (Кувейт, Кіпр, Хорватія, Латвія, Мальта, Пакистан, Трінідад і Тобаго);

- національні організації з розробки стандартів фінансової звітності використовують МСФЗ як орієнтир для розробки власних стандартів (характерно для більшості розвинених країн, країн, що розвиваються, та країн з перехідною економікою);

- фондові біржі й регулюючі органи, що зобов'язують або дозволяють компаніям надавати консолідовану фінансову звітність відповідно до МСФЗ (серед них практично всі провідні біржі у світі: Нью-Йоркська фондова біржа, NASDAQ, Лондонська, Токійська й Франкфуртська біржі – усього близько 70 фондових бірж із 50 країн світу). Приблизно в половині випадків основною причиною застосування МСФЗ називається необхідність залучення фінансування на міжнародних ринках капіталу;

- наднаціональні організації, наприклад, Європейський Союз, що заявив про введення МСФЗ із 2005 року для компаній, що котируються на міжнародних фондових ринках; деякі організації використовують МСФЗ при складанні своєї звітності (Європейський банк реконструкції й розвитку, Міжнародна організація комісій із цінних паперів, Міжнародний Олімпійський комітет, Світовий Банк);

- компанії – за інформацією РМСБО, у цей час уже біля тисячі компаній надають фінансову звітність у повній відповідності з МСФЗ, що підтверджено аудиторським висновком. Серед них такі гіганти як: Microsoft, Nestle, Allianz, ENI, Nokia, Air France, Renault, Deutsche Bank, Olivetti, Roche, Fiat, Volkswagen, Lufthansa, Adidas і т. ін.

Як перспективний, спрямований на подальше зміцнення та розширення міжнародних зв'язків, можна визнати варіант, коли МСФЗ узяті за основу під час розробки національних стандартів з відповідною деталізацією обліку окремих об'єктів.

У цьому ракурсі значення стандартів важко переоцінити, адже завдяки ним робиться спроба уніфікувати та закласти систему принципів, що будуть

загально визнані міжнародною спільнотою, та дозволять без додаткових зусиль об'єктивно інтерпретувати показники річної звітності підприємств різних країн.

Ураховуючи викладене, а також важливе значення міжнародних стандартів на етапі гармонізації та стандартизації звітності ознайомимося із загальною структурою самих стандартів та процедурою їх підготовки.

В узагальненому вигляді міжнародні стандарти складаються з таких частин:

- *мети*;
- *сфери застосування*;
- *визначення термінів* щодо об'єкта обліку та основних понять пов'язаних з ним;
- *визнання об'єкта обліку* – описання критеріїв віднесення об'єкта обліку до різних елементів звітності;
- *оцінки об'єкта обліку* – рекомендацій щодо використання методів оцінки та вимог до оцінки різних елементів звітності;
- *зміни в облікових політиках*;
- *відображення об'єкта обліку в фінансовій звітності* – розкриття інформації про об'єкт обліку в різних формах фінансової звітності.

Процес розробки стандартів виглядає наступним чином:

- проведення докладних консультацій з особами, що готують фінансову звітність, аудиторами й користувачами фінансової звітності щодо необхідності розробки проекту стандарту;
- проведення консультації з Консультативною радою зі стандартів щодо включення даної теми до порядку денного РМСБО. Попереднє дослідження та обґрунтування проекту здійснюється персоналом РМСБО. Далі цей документ виноситься на розгляд Ради для затвердження рішення про прийняття проекту до розробки;
- створення Консультативного Комітету (консультативної групи) для надання консультативної підтримки РМСБО;
- розробляння документу для обговорення – *Дискусійного документу (ДД)* (Discussion Document, DD) персоналом РМСБО. Дискусійний документ

складається для викладу питання, масштабів проекту, а також для обговорення результатів досліджень, надання альтернативних варіантів рішення стосовно обговорюваних питань, аргументів і наслідків кожного з альтернативних варіантів;

- затвердження Дискусійного документа. Відповідна процедура здійснюється простою більшістю голосів присутніх на засіданні Ради, якщо їхня кількість становить не менш 60% від загального числа членів РМСБО;

- публікація Дискусійного документа для обговорення громадськістю;

- розгляд коментарів. Період надання коментарів, як правило, становить 120 днів;

- аналіз коментарів, отриманих відносно Дискусійного документа, підготовка персоналом РМСБО попереднього проекту стандарту – Проекту положення (ПП) - (Exposure Draft, ED), що повинен бути затверджений простою більшістю голосів членів Ради. ПП припускає виклад майбутнього стандарту й перехідних положень до нього. Також ПП містить основи для висновків РМСБО, які в скороченому вигляді викладають позицію Ради;

- обговорення Проекту стандарту. Якщо виникає необхідність, проводяться суспільні слухання й тестування в реальній обстановці. Формування остаточної версії МСФЗ;

- затвердження стандарту. Для випуску стандарту необхідно проста більшість голосів членів Ради.

Змістовне уявлення про оприлюднені стандарти дає наведена нижче їх тематична класифікація (табл. 8.2).

Таблиця 8.2

Групування міжнародних стандартів

[www.accountingreform.ru]

№ з/п	Назва тематичного розділу	Назва міжнародного стандарту
1	2	3
1	Стандарти загального характеру	МСБО (IAS) 1: Подання фінансових звітів МСБО (IAS) 7: Звіт про рух грошових коштів МСБО (IAS) 8: Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки

2	Основні стандарти	МСБО (IAS) 2: Запаси МСБО (IAS) 12: Податки на прибуток МСБО (IAS) 18: Дохід МСБО (IAS) 37: Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи
3	Стандарти по довгостроковим активам і зобов'язанням	МСБО (IAS) 11: Будівельні контракти МСБО (IAS) 16: Основні засоби МСБО (IAS) 17: Оренда МСБО (IAS) 20: Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу МСБО (IAS) 23: Витрати на позики МСБО (IAS) 36: Зменшення корисності активів МСБО (IAS) 38: Нематеріальні активи МСБО (IAS) 40: Інвестиційна нерухомість
4	Стандарти часткового характеру	МСФЗ (IFRS) 1: Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності МСФЗ (IFRS) 5: Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність МСБО (IAS) 21: Вплив змін валютних курсів МСБО (IAS) 29: Фінансова звітність в умовах гіперінфляції
5	Стандарти з оплати праці	МСФЗ (IFRS) 2: Виплати на основі акцій МСБО (IAS) 19: Виплати працівникам МСБО (IAS) 26: Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення
6	Стандарти для компаній, що зареєстровані на біржі	МСФЗ (IFRS) 8: Операційні сегменти МСБО (IAS) 33: Прибуток на акцію МСБО (IAS) 34: Проміжна фінансова звітність
7	Стандарти щодо розкриття інформації	МСБО (IAS) 10: Події після звітної дати МСБО (IAS) 24: Розкриття інформації про зв'язані сторони
8	Стандарти, що регулюють банківську діяльність	МСФЗ (IFRS) 7: Фінансові інструменти: розкриття інформації МСБО (IAS) 32: Фінансові інструменти: розкриття й подання інформації МСБО (IAS) 39: Фінансові інструменти: визнання й оцінка
9	Галузеві стандарти	МСФЗ (IFRS) 4: Страхові контракти МСФЗ (IFRS) 6: Розвідка та оцінка запасів корисних копалин МСБО (IAS) 41: Сільське господарство
10	Стандарти з консолідації	МСФЗ (IFRS) 3: Об'єднання бізнесу МСБО (IAS) 27: Консолідовані та окремі фінансові звіти МСБО (IAS) 28: Інвестиції в асоційовані підприємства МСБО (IAS) 31: Частки у спільних підприємствах

Результати проведеного дослідження дають змогу зробити такий висновок:

РМСБО – приватна організація, що знаходиться у Великобританії, але зареєстрована в штаті Делавер (США);

стандарти розроблені РМСБО, створюються на основі англосаксонських правових традицій, однак чималий вплив у цьому процесі займає США (мають значну кількість представників в фонді при РМСБО, що відповідає за фінансування та стратегічний розвиток);

законотворча діяльність РМСБО знаходиться в тісній співпраці із широкою громадськістю. Країни, організації яких складають звітність за МСФЗ, можуть супроводжувати процес розробки й затвердження стандартів і конструктивно впливати на нього;

МСФЗ створені на кошти Світового банку, і відповідно, банк активно просуває стандарти в країни, що отримали в нього кредити.

Таким чином, з одного боку, забезпечується досягнення широкого політичного й професійного консенсусу щодо змісту стандартів фінансової звітності, видаваних РМСБО, а з іншого, лобіюються інтереси певних кіл громадськості щодо підходів та суджень відносно окремих показників звітності. У відповідному контексті постає закономірне питання щодо підпорядкованості та фінансування РМСБО.

Не зважаючи на це, до переваг застосування МСФЗ можна віднести:

- однозначність сприйняття та простоту розуміння фінансової звітності, зростання довіри до її показників у світі;
- зменшення ризиків для інвесторів;
- поглиблення міжнародної кооперації в області бухгалтерського обліку;
- узагальнення кращих надбань сучасної міжнародної практики в сфері бухгалтерського обліку;
- зниження витрат на розробку національних стандартів.

До загальних недоліків, які перешкоджають розповсюдженню МСФЗ, відносяться:

- узагальнений характер стандартів, який передбачає варіативність застосування різноманітних методів обліку;

- різні підходи щодо оцінки показників, у основі яких грають провідну роль національні відмінності в рівні соціально-економічного розвитку та традиції географічних регіонів.

Не зважаючи на це, у наступному пункті розглянемо особливості організації обліку та перспективи застосування МСФЗ у різних країнах.

8.2. Розповсюдження міжнародних стандартів фінансової звітності в інших країнах

В останні роки спостерігається тенденція розповсюдження МСФЗ у всіх регіонах світу. Простежимо більш детально відповідний процес.

Американській континент

США

До листопада 2007 року зарубіжні компанії (1500 компаній з 13 000, що зареєстровані Комісією із цінних паперів та бірж) повинні були здійснювати узгодження чистого прибутку та чистих активів, що наведені у фінансовій звітності, що складена згідно МСФЗ або національним стандартам, з аналогічними показниками, розрахованими відповідно до стандартів фінансового обліку США (US GAAP).

З листопада 2007 року зарубіжні компанії отримали право подавати звітність у відповідності з МСФЗ без узгодження з US GAAP.

У листопаді 2008 року Комісією з цінних паперів та бірж оприлюднена для широкого обговорення «дорожня карта», яка передбачає обов'язковий перехід на МСФЗ починаючи з річних періодів, які закінчуються 15 грудня 2014 року або пізніше.

У той же час продовжуються спільні проекти РМСБО та Ради зі стандартів фінансового обліку США, що спрямовані на подальшу конвергенцію МСФЗ та US GAAP.

Інші країни Америки

У *Канаді* публічні компанії (за виключенням пенсійних програм та неприбуткових підприємств) повинні складати фінансову звітність відповідно до МСФЗ за рік, який починається з/або після 01 січня 2011 року.

У *Чилі* МСФЗ застосовуються лістинговими компаніями починаючи з 2009 року.

У *Бразилії* лістингові компанії та банки складають фінансову звітність відповідно до МСФЗ із 2010 року.

В *Аргентині* прийнята програма переходу лістингових компаній на МСФЗ у 2011 році та надано право вибору відносно застосування МСФЗ для нелістингових компаній.

У *Мексичі* Комісія з банків та цінних паперів оголосила про початок застосування МСФЗ лістинговими компаніями з 2012 року.

Інші країни Латинської Америки, зокрема, *Еквадор і Венесуела*, також вимагають застосовувати МСФЗ.

Азійсько-Тихоокеанській регіон

Країни цього регіону застосовують різні підходи стосовно зближення національних стандартів фінансової звітності з МСФЗ.

Австралія

Національні стандарти повністю відповідають МСФЗ.

Інші країни Азійсько-Тихоокеанського регіону

У *Китаї* в 2006 році введено нові базові стандарти, що узгоджені з МСФЗ за незначними виключеннями.

Гонконг, Корея, Нова Зеландія та Шрі-Ланка прийняли національні стандарти, що дослівно повторюють текст МСФЗ.

Відповідний підхід застосовують *Філіппіни і Сінгапур*, але з окремими істотними модифікаціями.

Індія, Малайзія, Пакистан і Таїланд прийняли окремі МСФЗ як національні, однак є істотні відмінності в інших стандартах.

Японія, Індонезія, Тайвань та В'єтнам ураховують МСФЗ при розробці національних стандартів, однак є істотні відмінності. Крім того, Японія та Тайвань розглядають питання щодо застосування МСФЗ лістинговими компаніями.

Окремим лістинговим компаніям Китаю, Гонконгу, Лаосу та М'янми дозволяється застосовувати МСФЗ.

На відміну від зазначених вище країн, *Монголія* вимагає від лістингових компаній застосовувати МСФЗ.

Європейські країни

Відповідно до Регламенту Європейського парламенту та Ради ЄС від 19 липня 2002 р. 1606/2002 компанії, що регулюються національним правом держав-членів, з 01 січня 2005 року мають складати консолідовану звітність у відповідності з МСФЗ, якщо на дату балансу їх цінні папери допущені до продажу на регульованому ринку будь-якої держави-члена ЄС. Разом із цим держави-члени можуть дозволяти або зобов'язувати застосовувати МСФЗ при складанні:

1. річної звітності компаній, що здійснюють публічну підписку (лістингові компанії);
2. консолідованої та/або річної звітності компаній.

МСФЗ застосовуються більшістю великих компаній Швейцарії.

Компаніям країн, які зареєстровані на біржах ЄС та не є країнами-членами ЄС, дозволено застосовувати національні стандарти до 31 грудня 2011 року.

Країни СНД

Грузія застосовує МСФЗ у якості національних стандартів.

Законодавством *Азербайджану* та *Молдови* передбачено використання МСФЗ для підприємств суспільного значення (суспільного інтересу), а інші суб'єкти господарювання мають право вибору – застосовувати МСФЗ або національні стандарти.

У *Казахстані, Киргизії, Таджикистані та Вірменії* застосування МСФЗ є обов'язковим для всіх місцевих лістингових компаній.

У Білорусі застосування МСФЗ обов'язкове для банків, страхових компаній, підприємств та організацій, у комерційну діяльність яких прямо або опосередковано залучені кошти необмеженого кола осіб – відкриті акціонерні товариства та інші організації, що привселюдно розміщують цінні папери, що перебувають у вільному обігу на фондовому ринку, фінансові організації, що працюють із коштами фізичних та юридичних осіб, а також інші організації, що представляють консолідовану фінансову звітність на міжнародному рівні.

У Росії МСФЗ зобов'язані використовувати кредитні організації, компанії акції яких продаються на біржах, холдинги, які складають консолідовану звітність.

В Україні МСФЗ застосовуються для регуляторної звітності банків у формі нормативних актів НБУ, а публічні акціонерні товариства повинні додатково розкривати інформацію згідно МСФЗ. З відповідними аспектами більш детально ознайомимося в наступному пункті.

8.3. Система бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

Загальновизнано, що регулювання системи обліку в країні може здійснюватися:

- державними органами, наприклад, Міністерством фінансів та іншими Міністерствами та відомствами;
- професійними бухгалтерськими організаціями;
- фінансовими установами, наприклад, фондовими біржами, які встановлюють правила та видають рекомендації;
- будь-якою комбінацією з вищенаведеного.

У якості довідки, до 01 січня 2000 року (набуття чинності Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV) бухгалтерський облік і звітність у нашій країні ґрунтувалися на:

- Положенні про організацію бухгалтерського обліку й звітності в Україні, затверджені Постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.93 року № 250;

- Вказівках з організації бухгалтерського обліку в Україні, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 07.05.93 року № 25 (у редакції наказу від 15.01.98 року № 10, зареєстрованого в Міністерстві юстиції 03.02.98 року № 64/2504);

- Інструкції про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 18.08.95 року № 139, зареєстрованим у Міністерстві юстиції 01.09.95 року № 321/857;

- інших нормативних актах, положеннях й інструкціях.

Виходячи з цього фрагменту можна зазначити, що облікова система регулювалася державними органами. Однак зміни, що відбулися, у праві власності на засоби виробництва в 90-х роках унеможливили подальше використання відповідних нормативних актів, а відтак, і зазначеної системи. Унаслідок цього виникла нагальна потреба в реформуванні існуючої законодавчої бази.

Першим фундаментальним актом на цьому шляху слід визнати прийнятий 16 липня 1999 року Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», який чітко визначив правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Відповідним документом передбачено:

1. З питань бухгалтерського обліку:

- визначення термінів (наприклад, *національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку* – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам);

- мета ведення бухгалтерського обліку;

- визначення сутності бухгалтерського та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку;

- основні принципи бухгалтерського обліку (обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності

доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності);

- валюта ведення бухгалтерського обліку;
- порядок державного регулювання бухгалтерського обліку;
- порядок організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;
- первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку;
- порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань.

2. Щодо фінансової звітності:

- визначення термінів;
- загальні вимоги до фінансової звітності;
- цілі складання фінансової звітності;
- валюта звітності;
- порядок складання звітності, включаючи консолідовану та зведену фінансову звітність;
- звітний період;
- порядок подання та оприлюднення фінансової звітності;
- основні принципи фінансової звітності (обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, єдиний грошовий вимірник, періодичність);
- державне регулювання фінансової звітності.

Розглянемо більш змістовно особливості державного регулювання.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (станданти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Значний внесок у цьому процесі покладається на Методологічну раду з бухгалтерського обліку.

Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України. Персональний склад ради формується з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та інших центральних

органів виконавчої влади, підприємств, представників громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України та затверджуються Міністром фінансів України.

У цьому процесі важко переоцінити роль Державного комітету статистики України. Згідно із Законом України «Про державну статистику» від 13 липня 2000 року № 1922-III Держкомстат України:

організовує та проводить статистичні спостереження, аналіз та надання користувачам інформації про масові явища та процеси, що відбуваються в економічній, соціальній та інших сферах життя України та її регіонів;

розробляє систему показників за якими ведеться облік, розробляє та затверджує типові форми первинного обліку;

узгоджує з Міністерством фінансів України та Національним банком України форми фінансової звітності підприємств та банків, а також порядок їх заповнення;

розраховує та узагальнює на підставі отриманих від суб'єктів господарювання форм квартальної та річної фінансової звітності макроекономічні показники.

Необхідно зазначити, що згідно ст. 46.2 Податкового кодексу України платників податку на прибуток зобов'язали:

малі підприємства, віднесені до таких відповідно до Господарського кодексу України, подавати разом з річною податковою декларацією річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації;

інші підприємства (крім малих підприємств) подавати разом з податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації.

У складі фінансової звітності платник податків має також зазначити тимчасові та постійні податкові різниці за формою, встановленою Міністерством фінансів України.

Міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, у межах їхньої компетенції, відповідно до галузевих особливостей дозволено розробляти

на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

Як бачимо, у різних сферах бухгалтерського обліку та фінансової звітності державне регулювання здійснюють: Міністерство фінансів України, Національний банк України (в банківському секторі), Державне казначейство України (в бюджетних установах), галузеві (профільні) міністерства та відомства, інші центральні органи виконавчої влади.

Однак зазначений вище перелік буде неповний, якщо не згадати про діяльність в законотворчому процесі **Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України** (далі – ФПБАУ). ФПБАУ було створено у червні 1996 року на першому З'їзді бухгалтерів та аудиторів України. У вересні того ж року було схвалено Статут Федерації та зареєстровано її в Міністерстві юстиції України. Федерація представлена у всіх регіонах України 27 територіальними відділеннями і на сьогодні є найчисельнішою професійною організацією України. ФПБАУ є єдиною організацією в Україні, яка представляє професію бухгалтера й аудитора на міжнародному рівні; є членом Міжнародної федерації бухгалтерів, засновником та членом Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів та аудиторів. ФПБАУ має угоди про співпрацю з багатьма професійними організаціями Європи.

З 1997 р. члени ФПБАУ беруть участь у підготовці проектів законодавчих та регуляторних актів: Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та рекомендацій щодо їх удосконалення. Члени Федерації виконали замовлення ДК ЦПФР з розробки методики трансформації звітності відкритих акціонерних товариств у фінансову звітність за міжнародними стандартами. ФПБАУ видала методичний посібник "Трансформація фінансової звітності українських

підприємств у фінансову звітність за МСБО". Ця робота виконана відповідно до рішення Кабінету Міністрів України.

Члени Федерації, починаючи з 1997 р. перекладають та видають Міжнародні стандарти фінансової звітності. Знання Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності допомагають підвищити кваліфікацію та практично застосувати їх на підприємствах України, що необхідно як для розвитку підприємства, так і для інтеграції на міжнародні ринки. Починаючи з 1999 р. ФПБАУ перекладає та розповсюджує Міжнародні стандарти фінансової звітності. У 2005 р. ФПБАУ отримала ліцензію від Лондонського Комітету МСБО, переклала та видала Міжнародні стандарти фінансової звітності – МСФЗ-2004, 2005, 2006. Останнім часом видала: «Стислий виклад МСФЗ для керівників вищої ланки, аудиторських комітетів та рад директорів», а також «МСФЗ. Фінансові інструменти».

У лютому 2006 р. ФПБАУ прийнята до Единбурзької Групи. 22 лютого 2006 р. у Лондоні відбулося чергове засідання членів Единбурзької Групи. Була розглянута заява ФПБАУ щодо вступу, після обговорення було прийняте рішення – прийняти ФПБАУ до Единбурзької Групи. Члени Единбурзької Групи це професійні організації – члени Міжнародної Федерації Бухгалтерів (IFAC). У квітні 2006 р. ФПБАУ прийнята до Європейської Південно – Східної асоціації з професійного розвитку бухгалтерів (SEEPAD) (члени асоціації – професійні організації країн: Албанія, Боснія-Герцеговина, Болгарія, Хорватія, Македонія, Молдова, Румунія, Сербія, Чорногорія, Греція, Великобританія та Туреччина).

Необхідно зазначити, що ФПБАУ є громадською професійною саморегулюючою некомерційною організацією, створеною з метою відстоювання інтересів представників бухгалтерської та аудиторської професій. Серед пріоритетів ФПБАУ: підвищення рівня професіоналізму фахівців-обліковців, поліпшення їх іміджу в суспільстві та покращення якості послуг, що надаються ними.

Якщо у цілому говорити про стан конвергенції національної системи обліку з міжнародною, й, зокрема, виконання Програми реформування системи

бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, то можна відзначити, що Міністерством фінансів України розроблено та затверджено пакет необхідних нормативно-методичних матеріалів з бухгалтерського обліку, що включають:

- 34 положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- форми фінансової звітності, примітки та додатки до приміток річної фінансової звітності;
- План рахунків та спрощений План рахунків бухгалтерського обліку з Інструкціями щодо їх застосування;
- Методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку;
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих об'єктів таких як: основні засоби, нематеріальні активи, запаси, біологічні активи, витрати в основних галузях економіки.

Слід визнати, що за десятиріччя створена законодавча база достатня для регулювання системи обліку. Однак, дуже важливо на цьому шляху не зупинятися та спрямувати зусилля на подальшу конвергенцію з міжнародними стандартами та усунення «білих плям» й протиріч, що мають місце в діючих актах. Для з'ясування спільних рис та відмінностей у міжнародній та національній практиці скористаємося даними табл. 8.3.

Таблиця 8.3

Відповідність національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку міжнародним стандартам

Українській стандарт		Наказ МФУ		Відповідний міжнародний стандарт
номер	назва	номер	дата затвердження	
1	2	3	4	5
П(с)БО 1	Загальні вимоги до фінансової звітності	87	31.03.1999	МСБО 1 МСБО 34
П(с)БО 2	Баланс	87	31.03.1999	МСБО 1
П(с)БО 3	Звіт про фінансові результати	87	31.03.1999	МСБО 8
П(с)БО 4	Звіт про рух грошових коштів	87	31.03.1999	МСБО 7
П(с)БО 5	Звіт про власний капітал	87	31.03.1999	МСБО 1
П(с)БО 6	Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах	137	28.05.1999	МСБО8 МСБО 10

П(с)БО 7	Основні засоби	92	27.04.2000	МСБО 16
П(с)БО 8	Нематеріальні активи	242	18.10.1999	МСБО 38
П(с)БО 9	Запаси	246	20.10.1999	МСБО 2
П(с)БО 10	Дебіторська заборгованість	237	08.10.1999	МСБО 39
П(с)БО 11	Зобов'язання	20	31.01.2000	МСБО 37
П(с)БО 12	Фінансові інвестиції	91	26.04.2000	МСБО 27 МСБО 28 МСБО 31 МСБО 39
П(с)БО 13	Фінансові інструменти	559	30.11.2001	МСБО 32 МСБО 39
П(с)БО 14	Оренда	181	28.07.2000	МСБО 17
П(с)БО 15	Дохід	290	29.11.1999	МСБО 18 МСБО 20
П(с)БО 16	Витрати	318	31.12.1999	МСБО 1
П(с)БО 17	Податок на прибуток	353	28.12.2000	МСБО 12
П(с)БО 18	Будівельні контракти	205	28.04.2001	МСБО 11
П(с)БО 19	Об'єднання підприємств	163	07.07.1999	МСФЗ 3
П(с)БО 20	Консолідована фінансова звітність	176	30.07.1999	МСБО 27
П(с)БО 21	Вплив змін валютних курсів	193	10.08.2000	МСБО 21
П(с)БО 22	Вплив інфляції	147	28.02.2002	МСБО 29
П(с)БО 23	Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	303	18.06.2001	МСБО 24
П(с)БО 24	Прибуток на акцію	344	16.07.2001	МСБО 33
П(с)БО 25	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	39	25.02.2000	немає аналога
П(с)БО 26	Виплати працівникам	601	28.10.2003	МСБО 19 МСБО 26
П(с)БО 27	Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність	617	07.11.2003	МСФЗ 5
П(с)БО 28	Зменшення корисності активів	817	24.12.2004	МСБО 36
П(с)БО 29	Фінансова звітність за сегментами	412	19.05.2005	МСБО 14
П(с)БО 30	Біологічні активи	790	18.11.2005	МСБО 41
П(с)БО 31	Фінансові витрати	415	28.04.2006	МСБО 23
П(с)БО 32	Інвестиційна нерухомість	779	02.07.2007	МСБО 40
П(с)БО 33	Витрати на розвідку запасів корисних копалин	1090	26.08.2008	МСФЗ 6
П(с)БО 34	Платіж на основі акцій	1577	30.12.2008	МСФЗ 2

Дані табл. 8.3 дозволять зробити висновок, що національні стандарти поступово зближуються з міжнародними, однак не є тотожними їм. Відсутність аналогів деяких стандартів, розосередженість певних питань в декількох нормативних актах та розбіжності всередині окремих стандартів – наслідок впливу національних традицій та особливостей регулювання вітчизняної облікової системи.

У цьому сенсі деталізуємо аргументи, що залишаються на заваді процесу конвергенції національної системи обліку:

- МСФЗ орієнтовані, перш за все, на великі транснаціональні корпорації та компанії акції яких вільно купуються та продаються на фондових ринках (як відомо, відповідних суб'єктів на українському ринку не дуже багато);

- МСФЗ розроблені з урахуванням певного рівня економічного та соціально-культурного рівня країни (де-факто бідні країни, навіть при отриманні закордонного фінансування, не в змозі забезпечити умови регулювання та організації обліку на однаковому рівні з розвиненими країнами і тим більше країнами «G 20»);

- МСФЗ не враховують географічних аспектів країни, її галузеві особливості (це підтверджується тим, що останнім часом іде активна робота пов'язана з розробкою та затвердженням саме стандартів галузевого характеру);

- МСФЗ дозволять використовувати «вільні» форми звітності, що не узгоджується з існуючою системою статистичного та фіскального обліку в Україні;

- позбавляє регулювання економіки в жорстко директивному режимі.

У розвиток останньої тези, згадаємо про Меморандум урядових та неурядових організацій, яким було визнано доцільність застосування неоднакових вимог відносно обсягів розкриття інформації у фінансовій звітності для різних груп підприємств. З цією метою виникла домовленість та відповідна рекомендація стосовно застосування трирівневого регламенту бухгалтерського обліку:

1 рівень – підприємства із цінними паперами на фондовому ринку та ті, що зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність (відкриті акціонерні товариства, підприємства-емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи) для складання бухгалтерської (фінансової) і консолідованої бухгалтерської (фінансової) звітності, застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності;

2 рівень – підприємства, що не випускають в обіг цінних паперів та не зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність застосовують національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

3 рівень – підприємства – суб'єкти малого підприємництва, що застосовують спрощену систему правил і процедур бухгалтерського обліку й фінансової звітності.

Взагалі, за місцем та роллю регулювання діючі акти нормативно-правового забезпечення обліку в Україні можна об'єднати наступним чином:

1. Кодекси (Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Бюджетний кодекс України, Податковий кодекс України);

2. Закони України (Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Закон України «Про господарські товариства»);

3. Укази, розпорядження президента України, наприклад, Указ президента «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 28 червня 1999 року № 746/99.

Акти вищого органу в системі органів виконавчої влади – постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України, зокрема, Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 року № 419, в якому визначені одержувачі та строки подання звітності;

4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, що затверджені Міністерством фінансів України.

За переліком питань, що регулюються, стандартами, вони можуть бути об'єднані в наступні групи:

- стандарти, що регулюють загальні питання розкриття інформації (в деяких літературних джерелах відповідна група поділяється на стандарти, що регулюють складання фінансової звітності та стандарти, що фіксують правила обліку інвестицій, спільної діяльності, дивідендів, податків, фінансових інструментів, впливи змін валютних курсів та інфляції);

- стандарти, що регулюють порядок ведення обліку майна та зобов'язань;

- стандарти, що регулюють облікові процедури з формування доходів, витрат та фінансових результатів;

5. Інші нормативно-правові акти – методичні рекомендації, інструкції, положення, вказівки, що затверджені Міністерством фінансів України та іншими органами;

6. Документи підприємства – накази, розпорядження щодо організації обліку та застосування облікової політики, які формуються на підставі зазначених вище актів нормативно-правового регулювання.

Жорстка нормативна регламентація, з одного боку, та законодавчо врегульований галузевий принцип ведення бухгалтерського обліку в локальному масштабі й дозвіл щодо складання фінансової звітності за спрощеною системою, з іншого, стоять на заваді процесу стандартизації та уніфікації національної системи обліку.

8.4. Питання до роздумів та дискусій

Розглянувши облікову систему України, можна визнати, що запровадженню міжнародних стандартів приділяється необхідна увага. Однак це не означає, що в нашій країні немає проблемних питань.

Зупинимося на деяких з них. Ураховуючи те, що користувачів цікавить кінцевий продукт – перелік показників, що наведені в річній фінансовій звітності справедливо виникають такі питання:

Який саме облік (фінансовий, управлінський, податковий) повинен формувати необхідні показники?

Достатньо одного виду обліку чи декількох видів?

Яким повинен бути облік у перспективі?

Розглянемо їх. Реалії сьогодення – прийняття Податкового кодексу України, ще більш підтверджують верховенство законодавства з оподаткування над бухгалтерським, а тому й надалі бачимо посилену тенденцію підпорядкування бухгалтерського обліку фіскальним правилам. А останні за представленою методикою розрахунків, інтерпретацією термінів, особливостями визнання деяких об'єктів суттєво відрізняються від міжнародних.

Більше того, податковий облік не призначений для забезпечення інвесторів необхідною інформацією для прийняття рішень, у тому числі стосовно реальної оцінки доходів, витрат, активів та зобов'язань підприємства. Бухгалтерські дані без додаткової вибірки та певної трансформації з урахуванням податкових правил у своєму початковому вигляді не придатні для складання податкової звітності.

І в цьому аспекті постає слушне питання навіщо така система, яка крім суто фіскальних функцій не придатна для інвесторів і самих підприємств, яка постійно потребує додаткових витрат цих підприємств, починаючи від методичного забезпечення і закінчуючи утриманням апарату контролерів.

Також хотілося б відзначити, що проблема узгодженості бухгалтерського й податкового обліку за своєю суттю інтернаціональна. Як показує міжнародний досвід, вона може бути вирішена наступними шляхами:

- відсутністю поділу обліку на відповідні види (досягається встановленням єдиних правил), тобто існуванням єдиної системи обліку. З нашої точки найбільш раціональний та зрозумілий підхід згідно якому можлива, у тому числі й подальша конвергенція з міжнародними стандартами;

- існуванням бухгалтерського та податкового обліку як окремих видів (відповідний підхід зараз існує в Україні). Рух у цьому напрямку, з нашої точки зору, це крок віддалення національного обліку від міжнародного.

Який напрямок остаточно обере наша країна покаже час.

Також доречно вказати на проблему відображення в звітності показників, у тому числі й галузевої спрямованості. Наприклад, для туристичної фірми, страхової компанії, фермерського господарства, будівельної організації, металургійного комбінату, припортового заводу, продуктового магазину узагальнена звітність не відобразатиме специфіку їхньої діяльності.

Постає доречним питання відносно використання індивідуальної облікової політики кожним окремим підприємством, а відтак, існування великої кількості підходів щодо формування конкретних показників звітності навіть в межах одного виду економічної діяльності. Наявність альтернативних підходів щодо облікової політики ставить під сумнів доцільність подальшого узагальнення

звітності статистичними органами та її застосування для відстеження будь-яких тенденцій на макрорівні. Серед можливих напрямків вирішення цієї проблеми в економічній літературі пропонується:

С. Ф. Головим (Голов С. Гармонизация финансовой отчетности в соответствии с планом действий «Украина – ЕС» // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 4. – С. 8) встановлення законодавчих вимог до річного звіту підприємства, а не фінансової звітності. Річний звіт на його думку повинен включати статистичну, фінансову, соціальну та екологічну інформацію про діяльність підприємства. Статистичну інформацію доцільно обмежувати лише узагальненими показниками необхідними для управління лише на макрорівні, а фінансову інформацію формувати, виходячи з потреб широкого кола користувачів з використанням класифікацій прийнятих підприємством. Це дозволить усунути існуючі протиріччя інтересів державних органів і суспільства відносно підходів стосовно оцінки та надання інформації у фінансовій звітності.

Інший автор – Іонін Є. в статті «Проблеми впровадження в Україні міжнародних стандартів розкриття інформації (IOSCO): аналітичні аспекти» [Ионин Е. Проблемы внедрения в Украине международных стандартов раскрытия информации (IOSCO): аналитические аспекты // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 4. – С. 34] радить виділяти в складі аналітичної інформації дві частини:

мінімальну, що має носити обов'язковий характер і бути стандартною незалежно від галузевих особливостей;

додаткову, що розширяє мінімальну частину, та враховує техніко-економічні особливості галузі. Склад аналітичних показників і методика їх розрахунку не повинні бути жорстко регламентовані, вони можуть носити рекомендаційний характер.

Формування обов'язкового стандартного масиву даних, особливо на корпоративному рівні, на його думку, повинно передбачати уніфікацію (типізацію) аналітичних показників, приведення їх до єдиної норми. Для цього автор рекомендує використовувати одноманітну термінологію, формули розрахунків, рекомендовані значення (максимальні та мінімальні) з урахуванням

галузевих особливостей, усунення дублювання та невідповідності між рекомендованими значеннями окремих показників.

Корпоративний та галузевий рівні аналітичної інформації про суб'єкт господарювання розглядаються ним як основа для формування загальнонаціонального масиву такої інформації, важливим користувачем якої є фондовий ринок. Для підприємств цього рівня необхідні звіти, які суворо відповідають вимогам єдиної методології оцінки господарської діяльності з урахуванням потреб фондового ринка.

З вищезазначеного простежується важливий висновок – стандартизувати необхідно не звітність як таку, і тим більше не облікові системи країн, а перелік показників, які представлені в звітності, і найголовніше – методику їх розрахунку. Саме від кінцевого значення показника залежить розуміння власних ризиків та вигод потенційним інвестором чи кредитором. Річ не в тому яка система обліку застосовується в країні, а її здатність задовольнити запит користувача щодо конкретного показника. Над відповідною проблемою – Таксономією МСФЗ, в останні роки активно працюють фахівці групи з XBRL (XBRL – розширена мова ділової звітності) Фонду МСФЗ. Відносно макрорівня та взагалі перспектив розвитку обліку дискусійний характер також носять власне питання тлумачення та правильного використання термінів, що містяться в стандартах. Адже проблеми правильного перекладу безпосередньо впливають на якість звітності.

Також у нагоді стає питання щодо підготовки кадрів, що розуміються в міжнародних стандартах. Досі в наукових колах проходять активні дискусії й відносно визначення термінів, які часто супроводжують та певною мірою асоціюються бухгалтерською спільнотою з міжнародною системою обліку. Серед них чільне місце займають: «адаптація», «гармонізація», «глобалізація», «ідентифікація», «інтеграція», «конвергенція», «стандартизація», «уніфікація» тощо.

З метою більш глибоко вивчення та висвітлення власних міркувань щодо окреслених проблемних питань пропонуємо для самостійного опрацювання наступну тематику робіт та перелік практичних завдань.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 8

1. Дайте характеристику британо-американської моделі організації бухгалтерського обліку.
2. Визначте загальні риси континентальної моделі організації бухгалтерського обліку.
3. У чому полягає особливість інтернаціональної моделі організації бухгалтерського обліку.
4. Назвіть тематичні розділи за якими можуть бути згруповані основні міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), що затверджені РМСБО.
5. Перерахуйте основні завдання РМСБО.
6. Наведіть континенти, регіони, країни в яких найбільш розповсюджені МСФЗ.
7. Розкрийте загальні переваги та визначте недоліки для країни, що складає звітність згідно МСФЗ.
8. Які особливості регулювання системи обліку в нашій країні.
9. Чим займається Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ).
10. Окресліть коло проблемних питань, що існують на шляху конвергенції української облікової системи з міжнародною.

Теми для написання рефератів, підготовки наукових статей:

1. Економічні передумови застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.
2. Шляхи подальшої конвергенції українських і міжнародних стандартів фінансової звітності.
3. Бухгалтерський та статистичний облік: концептуальні засади гармонізації та стандартизації.
4. Концепція фінансової звітності в 21 сторіччі.
5. Модель обліку в умовах глобалізації світової економіки.

Тести

Запитання 1. В якому році був покладений початок міжнародної координації обліку:

1. У 1920 році.
2. У 1914 році.
3. У 1908 році.
4. У 1904 році.

Запитання 2. Назвіть дату створення Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО):

1. 1973 рік.
2. 1968 рік.
3. 1955 рік.
4. 1979 рік.

Запитання 3. Які світові моделі організації обліку Вам відомі:

1. Континентальна, південноамериканська, інтернаціональна та ісламська.
2. Континентальна, південноамериканська та британо-американська.
3. Англосаксонська, континентальна, південноамериканська, ісламська та інтернаціональна.
4. Англосаксонська, континентальна, південноамериканська та інтернаціональна.

Запитання 4. Для якої моделі організації обліку характерна орієнтація на інформаційні запити інвесторів та кредиторів:

1. Континентальної.
2. Південноамериканської.
3. Англосаксонської.
4. Інтернаціональної.

Запитання 5. Яке з наведених нижче тверджень не відповідає принципам континентальної моделі:

1. Передбачається тісний зв'язок бізнесу з банками.
2. Модель характеризується своєю ліберальністю.
3. Облікова політика спрямована на задоволення вимог уряду.
4. Використовується в країнах зі стабільною політичною системою та розвинутою економікою.

Запитання 6. Яке з наведених нижче тверджень стосовно МСБО є правильним:

1. МСБО є обов'язковими для використання.
2. МСБО визначають порядок ведення бухгалтерського обліку.
3. МСБО використовуються насамперед транснаціональними корпораціями.
4. МСБО використовується в країнах з розвинутою економікою.

Запитання 7. Який орган видає тлумачення міжнародних стандартів фінансової звітності:

1. Комітет з тлумачення міжнародної фінансової звітності.
2. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.
3. Міжнародна федерація бухгалтерів;
4. Міжнародний валютний фонд.

Запитання 8. В якому році РМСБО було прийнято рішення про перейменування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards – IAS) на Міжнародні стандарти фінансової звітності:

1. У 2001 році.
2. У 2005 році.
3. У 2007 році.
4. У 2010 році.

Запитання 9. У разі виникнення протиріч між Концептуальною основою складання та подання фінансових звітів та окремим стандартом прерогатива залишається за:

1. Концептуальною основою складання та подання фінансових звітів.
2. МСФЗ.
3. Національними стандартами обліку.
4. Нормативно-правовими актами, що регулюють національну систему обліку.

Запитання 10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – це:

1. Нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.
2. Нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що відповідають міжнародним стандартам.
3. Нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.
4. Нормативно-правовий акт, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в бюджетних установах.

Запитання 11. Скільки національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку затверджено станом на 01 січня 2011 року:

1. 25.
2. 38.
3. 34.
4. 40.

Запитання 12. Державне регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні здійснюється на підставі:

1. Конституції України.
2. Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
3. Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
4. Податкового кодексу України.

Запитання 13. З якої дати набув чинності Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»:

1. 3 16 липня 1999 року.
2. 3 01 січня 2000 року.
3. 3 01 липня 2005 року.
4. 3 01 квітня 2011 року.

Запитання 14. Регулюванням питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні займається:

1. Міністерство фінансів України.
2. Державний комітет статистики України.
3. Національний банк України.
4. Державна податкова адміністрація України.

Запитання 15. Державне казначейство України регламентує бухгалтерський облік та складання фінансової звітності:

1. Банків.
2. Бюджетних установ.
3. Приватних підприємств.
4. Релігійних установ.

Запитання 16. Для України характерним є таке застосування МСФЗ:

1. МСФЗ використовуються як національні стандарти.
2. Національні стандарти істотно відрізняються від міжнародних стандартів.
3. Національні стандарти розробляються окремо, але в більшості випадків базуються на відповідних МСФЗ, до того ж можуть забезпечувати більший або менший вибір, ніж МСФЗ.
4. Національні стандарти в більшості випадків базуються на відповідних МСФЗ.

Запитання 17. Принципи бухгалтерського обліку в Україні встановлюються:

1. Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
2. Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.
3. Податковим кодексом України.
4. Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку.

Запитання 18. Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ) є:

1. Державною організацією.
2. Комерційною організацією.
3. Некомерційною організацією.
4. Приватною організацією.

Запитання 19. Коли було створено ФПБАУ:

1. У травні 2000 року.
2. У вересні 1999 року.
3. У червні 1996 року.
4. У січні 1993 року.

Запитання 20. Розробку форм бухгалтерської звітності в Україні покладено на:

1. Методологічну раду з бухгалтерського обліку.
2. Державний комітет статистики України.
3. Міністерство фінансів України.
4. Державний комітет статистики України разом з Міністерством фінансів України та Національним банком України.

Практичні завдання до глави 8

Завдання 1.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно розвитку міжнародної системи обліку.

Необхідно: Назвати органи, що впливають на розвиток міжнародної системи обліку. Відповідну інформацію слід надати у формі таблиці 8.4.

Таблиця 8.4

Органи, що впливають на розвиток міжнародної системи обліку

№ з/п	Орган	Дата створення	Підпорядкування	Члени (статус членства)	Перелік основних завдань
1	2	3	4	5	6

Завдання 2.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно існуючих організаційних моделей обліку.

Необхідно: Назвати існуючі у світі організаційні моделі обліку. Відповідну характеристику слід надати у формі таблиці 8.5.

Таблиця 8.5

Організаційні моделі обліку

№ з/п	Назва моделі	Характеристика	Країна застосування
1	2	3	4

Завдання 3.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно існуючої класифікації МСФЗ.

Необхідно: Розглянути існуючі класифікації МСФЗ. Рішення слід надати у формі таблиці 8.6.

Таблиця 8.6

Класифікація МСФЗ

№ з/п	Назва ознаки	Номер та назва стандарту, що входить в групування
1	2	3

Завдання 4.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно переліку країн, що використовують МСФЗ.

Необхідно: Навести перелік країн, що використовують МСФЗ. Рішення слід надати у формі таблиці 8.7.

Таблиця 8.7

Країни, що використовують МСФЗ

№ з/п	Країна	Номер та назва стандарту	Особливості застосування
1	2	3	4

Завдання 5.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно чинних МСФЗ.

Необхідно: Навести характеристику чинних МСФЗ. Рішення слід надати у формі таблиці 8.8.

Таблиця 8.8

Характеристика чинних МСФЗ

№ з/п	Тематична рубрика	Номер та назва стандарту	Структура стандарту					
			мета	сфера застосування	терміни, що використовуються	визнання об'єкта	аспекти оцінки об'єкта	особливості розкриття інформації в фінансовій звітності
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Завдання 6.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно характерних особливостей міжнародних стандартів.

Необхідно: Розкрити характерні особливості міжнародних стандартів. Рішення слід надати у формі таблиці 8.9.

Таблиця 8.9

Характерні особливості міжнародних стандартів

№ з/п	Номер та назва стандарту	Існуючі		Сфера застосування
		переваги	недоліки	
1	2	3	4	5

Завдання 7.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно переваг і недоліків, пов'язаних із загальним використанням МСФЗ.

Необхідно: Указати переваги та недоліки, пов'язані із загальним використанням МСФЗ. Рішення слід надати у формі таблиці 8.10.

Таблиця 8.10

Переваги та недоліки використання МСФЗ

№ з/п	Переваги		Недоліки	
	коротка назва	характеристика	коротка назва	характеристика
1	2	3	4	5

Завдання 8.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно вимог МСФЗ та П(С)БО.

Необхідно: Зробити порівняльний аналіз вимог МСФЗ та П(с)БО. Рішення слід надати у формі таблиці 8.11.

Таблиця 8.11

Порівняльний аналіз вимог МСФЗ та П(С)БО

МСФЗ			П(с)БО		
номер	характеристика	дата набрання чинності	номер	характеристика	дата набрання чинності
1	2	3	4	5	6

Завдання 9.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно особливостей національних положень (стандартів) обліку.

Необхідно: Розкрити особливості національних положень (стандартів) обліку. Рішення слід надати у формі таблиці 8.12.

Таблиця 8.12

Особливості національних положень (стандартів) обліку

№ з/п	Номер та назва стандарту	Існуючі		Сфера застосування
		переваги	недоліки	
1	2	3	4	5

Завдання 10.

Умова: Вивчення матеріалу даної глави дало змогу придбати знання стосовно перелік нормативних документів, які регулюють національну систему обліку.

Необхідно: Навести перелік нормативних документів, які регулюють національну систему обліку. Рішення слід надати у формі таблиці 8.13.

Таблиця 8.13

Нормативно-правові чинники з регулювання національної системи обліку

№ з/п	Орган влади	Нормативно-правовий акт		
		назва	номер	короткий зміст питань, що регулюються
1	2	3	4	5

Взірець рішення практичних завдань до глави 8

Таблиця 8.14

Рішення до практичного завдання № 2

№ з/п	Назва моделі	Характеристика	Країна застосування
1	2	3	4
1.	Англосаксонська (британо-американська) модель	<p>Передумови виникнення моделі. Історично склалося так, що фінансовий облік Великобританії й США – країн із наявними джерелами фінансових ресурсів, створеними ринками і біржами цінних паперів, мусить задовольняти запити інвесторів і кредиторів.</p> <p>Також слід указати на ще одну обставину – існування в США організацій, які протягом попередніх років вносили значний вклад у розвиток бухгалтерського обліку. Серед них: Американська асоціація обліковців (1812-1814 рр.), Американський інститут дипломованих бухгалтерів-експертів (кінець XIX ст.), Комісія в справах бірж та цінних паперів (1933 р.), Рада з питань фінансового обліку (1973 р.) тощо. Зазначені організації протягом тривалого часу займаються розробкою та вдосконаленням стандартів бухгалтерського обліку, підвищенням кваліфікації бухгалтерів та сертифікацією професійних бухгалтерів.</p> <p>Зазначене певною мірою визначило основні риси моделі. Серед яких доречно назвати: стабільну політичну систему; розвиненість економіки;</p>	Великобританія, Ірландія, Нідерланди, Іспанія, Кіпр, Ізраїль, країни Центральної Америки, Канада, Мексика, Індія, Австралія.

		<p>прийняття правил (стандартів) професійними організаціями; високий рівень загальної професійної підготовки як користувачів, так і бухгалтерських працівників.</p> <p>Разом з тим відмінною рисою в британо-американській моделі є відсутність: уніфікованих плану рахунків, облікових реєстрів, форм звітності.</p>	
2.	Континентальна модель	<p>Бухгалтерський облік регламентується законодавчо, характеризується значним консерватизмом. Орієнтація на запити кредиторів не є пріоритетним завданням обліку, незважаючи на тісний зв'язок бізнесу з банками, які в основному і задовольняють потреби фінансових компаній. Облікова політика спрямована насамперед на задоволення вимог держави, зокрема, щодо оподаткування згідно з національним макроекономічним планом. Уряди країн, які застосовують таку модель, вимагають публікувати деяку інформацію про компанії, тому останні змушені готувати фінансову звітність, проте в менш деталізованому вигляді, ніж це потрібно для захисту інтересів кредиторів.</p> <p>Континентальна модель використовується в країнах зі стабільною політичною системою, розвинутою економікою і має такі особливості: фінансова звітність спрямована на задоволення потреб банків, облікові реєстри регламентуються законодавчо, облікова практика зорієнтована на задоволення потреб уряду.</p>	Більшість країн Європи – Італія, Франція, Португалія, Греція, Австрія, Бельгія, Норвегія, Німеччина, Швейцарія, Швеція, Єгипет, Японія та інші.
3.	Південно-американська модель	<p>Облік орієнтований на потреби державних планових органів (у цьому полягає її спільність з континентальною моделлю), методи ж обліку, які використовуються на підприємствах, досить уніфіковані. Інформація, необхідна для контролю, спрямована на виконання податкової політики. Ця обставина значно спрощує і підвищує ефективність роботи урядових органів.</p> <p>Основною відмінністю моделі від зазначених вище є перманентне коригування облікових даних на темпи інфляції.</p> <p>Країни цієї моделі (за винятком Бразилії, державною мовою якої є португальська) об'єднує спільна мова – іспанська.</p> <p>Південноамериканську модель бухгалтерського обліку характеризують: нестабільна політична система країн; нерозвинута економіка; фінансова звітність спрямована на задоволення потреб державних органів; облікові стандарти регламентуються законодавчо; методики обліку, які використовуються підприємствами уніфіковані; відбувається постійне коригування облікових даних відносно темпів інфляції.</p>	Аргентина, Болівія, Перу, Еквадор, Чилі, Бразилія, Гайана, Парагвай, Уругвай тощо.
4.	Ісламська модель	Розвивалася під сильним впливом мусульманської релігії.	Ісламські країни

		Характерною рисою є заборона отримання дивідендів заради власного збагачення.	
5.	Інтернаціональна модель	<p>Дана модель набуває дедалі більшого розвитку. Це зумовлено потребами міжнародного погодження обліку насамперед з міжнародних валютних і ринкових інтересів. Тільки незначна кількість великих корпорацій може тепер стверджувати, що їхні річні фінансові звіти відповідають міжнародним обліковим стандартам.</p> <p>У Сполучених Штатах Америки одноманітність та достовірність бухгалтерської інформації (фінансового обліку) забезпечуються за допомогою, так званих Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (<i>Generally Accepted Accounting Principles – GAAP</i>), які виконують роль стандартів бухгалтерського обліку. Стандарти GAAP є міжнародно прийнятими та цілком сумісні з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (<i>International Accounting Standards – IAS</i>).</p> <p>Стандарти IAS та GAAP побудовані на тих самих концепціях ведення обліку та складання фінансової звітності, але порівняно з IAS стандарти GAAP детальніші.</p> <p>До складу GAAP входять:</p> <p>стандарти формулюються Радою зі стандартів фінансового обліку. Публікуються у вигляді Положень про стандарти бухгалтерського обліку (<i>Statements of Financial Accounting Standards</i>), які разом з бюлетенями із дослідженнями в галузі бухгалтерського обліку та «Думками» (<i>Opinions – видання Ради</i>) утворюють «Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку» (<i>Generally Accepted Accounting Principles – GAAP</i>);</p> <p>методи ведення обліку узагальнюються та видаються як звіти Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів про існуючі методи обліку (<i>ICPA Statements of Position</i>). До речі, цей інститут також видає посібники про ведення бухгалтерського обліку та аудиту (<i>Accounting and Auditing Guidelines</i>).</p> <p><i>Принципи закладені в основу GAAP</i> викладено в розроблених Радою зі стандартів фінансового обліку Положеннях про концепцію фінансового обліку (<i>Statements of Financial Accounting Conception – SFAC</i>).</p>	

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та Інтернет-ресурсів до глави 8:

1. Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18 березня 2004 року № 1629-IV // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
2. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
3. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р // http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=86024&cat_id=83018.
4. http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408 – офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України, на якому викладені тексти Міжнародних стандартів фінансової звітності.
5. <http://www.nau.com.ua> – сайт нормативно-правових актів на якому викладені тексти національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
6. <http://www.iasb.org> – сайт Комітету з міжнародних стандартів фінансової звітності (КМСФЗ).
7. <http://www.iasplus.com> – сайт коментарів МСФЗ англійською мовою.
8. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. для студ. / Под ред. М.А. Вахрушиной. – 2-е изд. – М.: Омега-Л., 2011. – 568 с.
9. Голов С. Международные стандарты финансовой отчетности: изменения и распространение // Бухгалтерский учет и аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 43-54.
10. Голов С.Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практич. посіб. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.

11. Міжнародні стандарти фінансової звітності: видані станом на 1 січня 2009 р.: Пер. з англ. / За ред. С. Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. – Т. 1. – 2009. – 1592 с.; Т. 2. – 2009. – 3254 с.
12. Полещук Т.А. Международные стандарты бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Режим доступу до навчального посібника: http://abc.vvsu.ru/Books/u_m_stand/page0007.asp#xex8 – Назва з екрану.
13. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. / За ред. В. С. Білоуська. – 4-те вид.– Х.: Харк. нац. аграр. ун-т ім. В. В. Докучаєва, 2007. – 423 с.
14. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.
15. Шпакова Л.В., Барулина Е.В. Как пользоваться МСФО. – М.: Альфа-Пресс, 2006. – 126 с.

ДОДАТКИ

Додаток 1. ЗАКОН УКРАЇНИ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні

Додаток 2. ПОЛОЖЕННЯ (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"

Додаток 3. ПОЛОЖЕННЯ (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

Додаток 4. НАКАЗ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами»

ЗАКОН УКРАЇНИ
Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні

Із змінами і доповненнями, внесеними
Законами України

від 11 травня 2000 року №1707-III,
від 8 червня 2000 року №1807-III,
від 22 червня 2000 року №1829-III,
від 9 лютого 2006 року №3422-IV,
від 8 липня 2010 року №2457-VI,
від 2 грудня 2010 року №2756-VI

(З 17 червня 2011 року до цього Закону будуть внесені
зміни згідно із Законом України від 15 лютого 2011 року
№3024-VI)

Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Розділ I. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Стаття 1. Визначення термінів

Для цілей цього Закону терміни вживаються у такому значенні:

активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому;

бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень;

внутрішньогосподарський (управлінський) облік - система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством;

господарська операція - дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства;

зобов'язання - заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;

економічна вигода - потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів;

консолідована фінансова звітність - фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці;

національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку - нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам;

облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності;

первинний документ - документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення;

фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період;
користувачі фінансової звітності (далі - користувачі) - фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Стаття 2. Сфера дії Закону

1. Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі - підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

2. Частину другу статті 2 виключено

(згідно із Законом України
від 11.05.2000 р. №1707-III)

3. Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

Стаття 3. Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності

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

2. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

3. Підприємства, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть узагальнювати інформацію в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

(статтю 3 доповнено частиною третьою згідно
із Законом України від 02.12.2010 р. №2756-VI)

Стаття 4. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

обачність - застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

повне висвітлення - фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

автономність - кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

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

безперервність - оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;

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

превалювання сутності над формою - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

історична (фактична) собівартість - пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

єдиний грошовий вимірник - вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

періодичність - можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Стаття 5. Валюта бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України.

Розділ II. ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Стаття 6. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

1. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

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

2. Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

3. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до цього Закону та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

4. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку за погодженням з Міністерством фінансів України.

(частина четверта статті 6 із змінами, внесеними згідно із Законом України від 08.07.2010 р. №2457-VI)

5. Порядок ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності інвестора, пов'язаної з виконанням робіт (послуг), передбачених угодою про розподіл продукції, визначається такою угодою відповідно до вимог законодавства України.

(статтю 6 доповнено новою частиною п'ятою згідно із Законом України від 08.06.2000 р. №1807-III, у зв'язку з цим частину п'яту вважати частиною шостою)

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

Стаття 7. Методологічна рада з бухгалтерського обліку

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

організації розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;

методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;

розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

2. Методологічна рада з бухгалтерського обліку утворюється з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, представників громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України.

3. Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє на підставі Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку. Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку та її персональний склад затверджуються Міністром фінансів України.

Розділ III. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Стаття 8. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

1. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

2. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

3. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

4. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах.

(абзац п'ятий частини четвертої статті 8 із змінами, внесеними згідно із Законом України від 08.07.2010 р. №2457-VI)

Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах визначаються Кабінетом Міністрів України.

(частину четверту статті 8 доповнено абзацом шостим згідно із Законом України від 08.07.2010 р. №2457-VI)

5. Підприємство самостійно:

визначає облікову політику підприємства;

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

розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

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

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

(частину п'яту статті 8 доповнено абзацом сьомим згідно із Законом України від 02.12.2010 р. №2756-VI)

6. Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

7. Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства (далі - бухгалтер):

забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

8. Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства.

Стаття 9. Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку

1. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

2. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

назву документа (форми);

дату і місце складання;

назву підприємства, від імені якого складено документ;

зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;

посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

3. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо.

Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

4. Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

5. Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

6. У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

7. Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого строку.

8. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

9. Копії первинних документів та регістрів бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства лише за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються у порядку, встановленому законодавством.

Вилучення оригіналів таких документів та регістрів забороняється, крім випадків, передбачених кримінально-процесуальним законом.

(частина дев'ята статті 9 у редакції
Закону України від 02.12.2010 р. №2756-VI)

Стаття 10. Інвентаризація активів і зобов'язань

1. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

2. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

РОЗДІЛ IV. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Стаття 11. Загальні вимоги до фінансової звітності

1. На основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані скласти фінансову звітність. Фінансову звітність підписують керівник та бухгалтер підприємства.

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

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

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

5. Форми фінансової звітності банків і порядок їх заповнення встановлюються Національним банком України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

6. Форми фінансової звітності бюджетних установ встановлюються Міністерством фінансів України.

(частина шоста статті 11 у редакції
Закону України від 08.07.2010 р. №2457-VI)

7. Юридичні особи, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 Податкового кодексу України, зобов'язані складати та подавати до відповідних органів фінансову звітність, передбачену для суб'єктів малого підприємництва, один раз на рік.

(статтю 11 доповнено частиною сьомою
згідно із Законом України від 02.12.2010 р. №2756-VI)

Стаття 12. Консолідована та зведена фінансова звітність

1. Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність.

2. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів, складають та подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління.

Зазначені органи також окремо складають зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно у державній та комунальній власності.

3. Об'єднання підприємств крім власної звітності складають і подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

(частина третя статті 12 із змінами, внесеними
згідно із Законом України від 11.05.2000 р. №1707-III)

Стаття 13. Звітний період

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

2. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців.

3. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Стаття 14. Подання та оприлюднення фінансової звітності

1. Підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено цим Законом. Органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства. Термін подання фінансової звітності встановлюється Кабінетом Міністрів України.

2. Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

3. Підприємства (крім бюджетних установ) зобов'язані подавати (надсилати рекомендованим листом) державному реєстратору за місцезнаходженням реєстраційної справи не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, фінансову звітність про господарську діяльність у складі балансу і звіту про річні фінансові результати.

(статтю 14 доповнено новою частиною третьою
згідно із Законом України від 09.02.2006 р. №3422-IV,
у зв'язку з цим частини третю і четверту
вважати відповідно частинами четвертою і п'ятою)

4. Відкриті акціонерні товариства, підприємства - емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюдження її у вигляді окремих друкованих видань.

5. У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та у випадках, передбачених законами, публікує його протягом 45 днів.

Стаття 15. Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність

Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

Розділ V. ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Цей Закон набирає чинності з 1 січня 2000 року.

Адміністративні штрафи, які можуть бути накладені відповідно до законів України на керівників та інших посадових осіб підприємств у зв'язку з допущеними методологічними помилками або арифметичними описками ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, пов'язаними із введенням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, застосовуються з 1 січня 2001 року.

(пункт 1 розділу V доповнено абзацом другим згідно із Законом України від 22.06.2000 р. №1829-III)

2. Кабінету Міністрів України:

підготувати та подати до Верховної Ради України пропозиції про внесення змін до законів України, що впливають з цього Закону;

привести свої нормативно-правові акти у відповідність з цим Законом;

забезпечити розроблення міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади нормативно-правових актів, передбачених цим Законом, а також перегляд і скасування їх нормативно-правових актів, що суперечать цьому Закону.

Президент України

Л. КУЧМА

м. Київ

16 липня 1999 року

№ 996-XIV

**Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку
Наказ Міністерства фінансів України
від 28 травня 1999 року N 137
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за №392/3685**

Із змінами і доповненнями, внесеними
наказами Міністерства фінансів України
від 25 листопада 2002 року №989,
від 25 вересня 2009 року №1125

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. №1706, **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" (далі - Положення (стандарт) 6), схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додається.
2. Установити, що вказане Положення (стандарт) 6 застосовується до бухгалтерської звітності щодо операцій, які відбуваються з 2000 року.
3. Передбачити, що інші нормативні акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку діють у частині, що не суперечить Положенню (стандарту) 6.

Заступник Міністра

А. В. Литвин

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства фінансів України
від 28 травня 1999 р. №137
Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за №392/3685

**ПОЛОЖЕННЯ
(стандарт) бухгалтерського обліку 6
"Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"
Загальні положення**

1. Цим Положенням (стандартом) визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності.
2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі - підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ).
3. Терміни, що використовуються в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

(абзац перший пункту 3 із змінами, внесеними згідно з
наказом Міністерства фінансів України від 25.09.2009 р. №1125)

Дата балансу - дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Облікова оцінка - попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Подія після дати балансу - подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Виправлення помилок і зміни в облікових оцінках

4. Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

(пункт 4 із змінами, внесеними згідно з наказом

Міністерства фінансів України від 25.11.2002 р. №989)

5. Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

6. Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація.

7. Наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї ж самої статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки.

8. Наслідки зміни облікових оцінок слід включати до звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Зміни в обліковій політиці

9. Облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

10. Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

10.1. Подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій.

10.2. Подій або операцій, які не відбувалися раніше.

11. Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення, за винятком випадків, передбачених п. 13 цього Положення (стандарту).

12. Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

12.1. Коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

12.2. Повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

13. Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

14. Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

Події після дати балансу

15. Події після дати балансу можуть вимагати коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансових звітів.

16. Події після дати балансу, які надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань. Коригування активів і зобов'язань здійснюється шляхом сторнування та (або)

додаткових записів в обліку звітного періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей внаслідок подій після дати балансу.

17. Події, що відбуваються після дати балансу і вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансових звітів. Такі події слід розкривати в примітках до фінансових звітів, якщо відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення.

Дивіденди за звітний період, які оголошені після дати балансу, слід розкривати в примітках до фінансових звітів.

18. Якщо події після дати балансу свідчать про наміри підприємства припинити діяльність або про неможливість її продовження, то фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності діяльності.

19. Орієнтовний перелік подій після дати балансу додається.

Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів

20. У примітках до фінансових звітів слід розкривати таку інформацію щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах:

20.1. Зміст і суму помилки.

20.2. Статті фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації.

20.3. Факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення.

21. Підприємству слід розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво будуть впливати на майбутні періоди.

22. У разі зміни в обліковій політиці підприємству слід розкривати:

22.1. Причини та суть зміни.

22.2. Суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення.

22.3. Факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.

23. У разі потреби розкриття події, що відбулася після дати балансу, слід надавати інформацію про зміст події та оцінку її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості зробити таку оцінку.

**Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку**

В. М. Пархоменко

Орієнтовний перелік подій після дати балансу

1. Події, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу

- 1.1. Оголошення банкрутом дебітора підприємства, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною.
- 1.2. Переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про стійке зниження їхньої вартості, визначеної на дату балансу.
- 1.3. Отримання інформації про фінансовий стан і результати діяльності дочірніх і асоційованих підприємств, яка свідчить про стійке зниження вартості їхніх акцій на фондових біржах.
- 1.4. Продаж запасів, який свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату балансу.
- 1.5. Отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велись на звітну дату.
- 1.6. Виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності.

2. Події, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу

- 2.1. Прийняття рішення щодо реорганізації підприємства.
- 2.2. Придбання цілісного майнового комплексу.
- 2.3. Рішення про припинення операцій, які становлять значну частину основної діяльності підприємства.
- 2.4. Знищення (втрата) активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події.
- 2.5. Прийняття рішення щодо емісії цінних паперів.
- 2.6. Непрогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів.
- 2.7. Укладення контрактів щодо значних капітальних і фінансових інвестицій.
- 2.8. Прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність підприємства.
- 2.9. Дивіденди за звітний період оголошені підприємством після дати балансу.

Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

Наказ Міністерства фінансів України

від 25 лютого 2000 року №39

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України

15 березня 2000 р. за №161/4382

Із змінами і доповненнями, внесеними
наказами Міністерства фінансів України

від 30 листопада 2000 року №304,

від 24 лютого 2001 року №101,

від 25 листопада 2002 року № 989,

від 23 травня 2003 року №363,

від 9 липня 2003 року №440,

від 22 листопада 2004 року №731,

від 11 грудня 2006 року №1176,

від 19 грудня 2006 року №1213,

від 5 березня 2008 року №353,

від 31 травня 2008 року №756,

від 25 вересня 2009 року №1125,

від 12 листопада 2009 року №1315,

від 24 вересня 2010 року №1085,

від 24 січня 2011 року №25

На виконання статті 11 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства" (далі - Положення (стандарт) 25), що додається.
2. Положення (стандарт) 25 застосовувати для складання фінансової звітності, починаючи з першого кварталу 2000 року. Установити, що у формах Фінансового звіту показники за аналогічний період 1999 року можуть не подаватися.
3. Пункт 3 втратив чинність

(у зв'язку з втратою чинності наказу Міністерства фінансів України від 30.09.98 р. №196 згідно з наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2003 р. №440)

4. Визнати таким, що втратив чинність, наказ Міністерства фінансів України від 18 серпня 1995 року №139 "Про затвердження обсягу і форм річного бухгалтерського звіту підприємства та Інструкції про порядок їх заповнення", зареєстрований в Міністерстві юстиції України 1 вересня 1995 року за №321/857, із змінами і доповненнями.

Заступник Міністра

А. В. Литвин

ПОГОДЖЕНО:

**Заступник Голови
Держкомстату України**

В. А. Головка

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
від 25 лютого 2000 р. №39
(у редакції наказу Міністерства фінансів
України
від 24 січня 2011 р. №25)
Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
15 березня 2000 р. за №161/4382

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

I. Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) установлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма №1-м) і Звіту про фінансові результати (форма №2-м) та порядок заповнення його статей, а також зміст і форму Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма №1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма №2-мс) та порядок заповнення його статей. Показники цих звітів наводяться у тисячах гривень з одним десятковим знаком.
2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються:
для складання Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва:
суб'єктами малого підприємництва - юридичними особами, які визнані такими відповідно до законодавства, крім довірчих товариств, страхових компаній, банків, ломбардів, інших фінансово-кредитних та небанківських фінансових установ, суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють обмін іноземної валюти, є виробниками та імпортерами підакцизних товарів, а також суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частка вкладів, що належить юридичним особам - засновникам та учасникам цих суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищує 25 відсотків;
представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності;
для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва:
суб'єктами малого підприємництва - юридичними особами, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України, та мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат.
3. Новостворені підприємства та підприємства, які за результатами діяльності за минулий рік відповідають критеріям, наведеним у пункті 2 цього розділу, застосовують це Положення (стандарт) у поточному (звітному) році. Якщо підприємство за результатами діяльності протягом року втратило ознаки відповідності критеріям, наведеним у пункті 2 цього розділу, то фінансовий звіт таким підприємством складається за звітний період, у якому це відбулось, і подальші періоди поточного (звітного) року відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 №87, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.06.99 за №391/3684.
4. Суб'єкти малого підприємництва середню кількість працівників наводять у річному звіті, яку визначають у порядку, установленому спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у галузі статистики. Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності показники про середню кількість працівників не подають.
5. Форми Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва та Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва наведені відповідно в додатках 1 і 2 до цього Положення (стандарту).
6. Згортання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. У графі 4 Звіту про

фінансові результати (форма №2-м і №2-мс) наводяться дані за аналогічний період минулого (попереднього) року.

7. У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, суб'єктами малого підприємництва, які відповідають критеріям пункту 2 цього розділу, складається окремий баланс. Для складання окремого балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством (юридичною особою) на окремий баланс, а також про господарські операції, які відповідно до законодавства підлягають відображенню в окремому балансі, заносяться до окремих (відкритих для цього відокремленого підрозділу або для відображення господарських операцій з певної діяльності підприємства) реєстрів бухгалтерського обліку. За даними окремих реєстрів бухгалтерського обліку складається баланс щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу включаються до Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва.

8. Суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат:

можуть обліковувати необоротні активи тільки за первісною вартістю, без урахування зменшення корисності та переоцінки до справедливої вартості;

не створюють забезпечення наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнають відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення;

визнають витрати і доходи з урахуванням вимог Податкового кодексу України і відносять суми, які не визнаються Податковим кодексом України витратами або доходами, безпосередньо на фінансовий результат після оподаткування;

поточну дебіторську заборгованість включають до підсумку балансу за її фактичною сумою.

9. Суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного обліку доходів і витрат та які не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть систематизувати інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

II. Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва

1. У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

2. Зміст статей балансу

2.1. У статті "Незавершене будівництво" відображаються вартість незавершених капітальних інвестицій (включаючи устаткування для монтажу), що здійснюються для власних потреб суб'єкта малого підприємництва, а також авансові платежі для фінансування таких інвестицій.

2.2. У статті "Основні засоби" наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу, довірчого управління об'єктів і орендованих цілісних державних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також вартість інших необоротних матеріальних активів, державні (казенні) та комунальні підприємства відображають вартість майна, отриманого на праві господарського відання чи праві оперативного управління, та об'єктів інвестиційної нерухомості. У цій статті також наводиться вартість нематеріальних активів.

У статті наводяться окремо первісна (переоцінена) та залишкова вартість основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, а також нарахована в установленому порядку сума їх зносу (у дужках). До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю вказаних необоротних активів і сумою їх зносу на дату балансу.

2.3. У статті "Довгострокові біологічні активи" наводиться вартість довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 №790, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.12.2005 за №1456/11736 (далі - Положення (стандарт) 30). У цій статті наводиться справедлива або первісна (переоцінена)

вартість, сума накопиченої амортизації (у дужках) і залишкова вартість довгострокових біологічних активів. До підсумку балансу включається справедлива або залишкова вартість, яка дорівнює різниці між первісною (переоціненою) вартістю і сумою накопиченої амортизації.

2.4. У статті "Довгострокові фінансові інвестиції" відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інші фінансові інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який час.

2.5. У статті "Інші необоротні активи" наводяться суми інших необоротних активів, які не можуть бути включені до згаданих вище статей розділу "Необоротні активи". При переході підприємств на застосування цього Положення (стандарту) до цієї статті на початок звітнього року також включаються дані, наведені у статті "Відстрочені податкові активи" (рядок 060) Балансу (форма №1) на кінець попереднього року.

2.6. У статті "Виробничі запаси" відображається вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу. У цій статті також наводяться витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), валова заборгованість замовників за будівельними контрактами.

2.7. У статті "Поточні біологічні активи" відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролі, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі), а також рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури), облік яких ведеться відповідно до Положення (стандарту) 30.

2.8. У статті "Готова продукція" відображається собівартість виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками та відповідають технічним умовам і стандартам, сільськогосподарська продукція в оцінці, визначеній відповідно до Положення (стандарту) 30. У цій статті наводиться також покупна вартість товарів, придбаних підприємствами для подальшого продажу.

2.9. У статті "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається заборгованість покупців або замовників за реалізовані їм продукцію, товари, роботи або послуги, включаючи забезпечену векселями заборгованість. У підсумок балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів, сума якого наводиться у дужках.

2.10. У статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" відображається визнана дебіторська заборгованість казначейських, фінансових і податкових органів, державних цільових фондів.

2.11. У статті "Інша поточна дебіторська заборгованість" відображається заборгованість дебіторів, яка не включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів. Показники цієї статті наводяться за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається у порядку, наведеному у підпункті 2.9 пункту 2 цього розділу.

2.12. У статті "Поточні фінансові інвестиції" відображаються фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

2.13. У статті "Грошові кошти та їх еквіваленти" відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. У цій статті окремо наводяться кошти в національній та іноземній валютах. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, відображаються у складі інших необоротних активів.

2.14. У статті "Інші оборотні активи" наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу "Оборотні активи". У цій статті наводяться, зокрема, вартість

грошових документів і сальдо субрахунку 643 "Податкові зобов'язання" рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".

2.15. У складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

2.16. У складі необоротних активів та груп вибуття відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, які утримуються для продажу, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 №617, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 17.11.2003 за №1054/8375 (далі - Положення (стандарт) 27).

2.17. У статті "Статутний капітал" наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу підприємства. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства.

2.18. У статті "Додатковий капітал" відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал.

2.19. У статті "Резервний капітал" наводиться сума резервів, створених відповідно до законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

2.20. У статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. У першому місяці року переходу на застосування цього Положення (стандарту) сальдо рахунків 17 "Відстрочені податкові активи" і 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" підлягає згортанню взаємною кореспонденцією цих рахунків із відображенням різниці на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

2.21. У статті "Неоплачений капітал" відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Господарські товариства у цій статті також відображають вилучений капітал, тобто фактичну собівартість часток, викуплених у своїх учасників, державні (казенні) та комунальні підприємства - передачу майна відповідно до Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 №1213, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26.12.2006 за №1363/13237. Суми за цією статтею вираховуються при визначенні підсумку власного капіталу.

2.22. У складі забезпечень наступних витрат і платежів відображаються суми забезпечення для відшкодування наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень з бюджету та інших джерел.

2.23. У статтях розділу "Довгострокові зобов'язання" наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отримані від них позики, яка не є поточним зобов'язанням, сума довгострокової заборгованості підприємства за зобов'язаннями щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов'язаннями.

2.24. У статті "Короткострокові кредити банків" відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками щодо отриманих від них короткострокових позик. Зобов'язання за кредитами банків наводяться у балансі з урахуванням належної на кінець звітного періоду до сплати суми процентів за їх користування.

2.25. У статті "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" наводяться суми зобов'язань, які утворилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців.

2.26. У статті "Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену векселями. У цій статті також відображається заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх прийманні.

2.27. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом" відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суму податку з працівників підприємства.

2.28. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування" відображається сума заборгованості, за відрахуваннями єдиного соціального внеску, страхування майна підприємства та індивідуального страхування його працівників.

2.29. У вписуваному рядку 605 відображаються зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, які утримуються для продажу, що визначаються відповідно до Положення (стандарту) 27.

2.30. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці" відображається заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці, а також за депонованою заробітною платою. Заборгованість працівників перед підприємством за операціями з оплати праці наводиться у статті "Інша поточна дебіторська заборгованість".

У рядку 665 наводиться сума заборгованості на кінець звітного періоду з виплат працівникам, що не погашена (не виплачена) у встановлений колективним договором строк.

2.31. У статті "Інші поточні зобов'язання" відображаються суми зобов'язань, які не включені до інших статей, наведених у розділі "Поточні зобов'язання", зокрема заборгованість за одержаними авансами, заборгованість засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованість пов'язаним сторонам, сальдо субрахунку 644 "Податковий кредит" рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами" і сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами.

2.32. До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

3. У звіті про фінансові результати наводиться інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

4. Показники про непрямі податки та інші вирахування з доходу, податок на прибуток, витрати і збитки наводяться в дужках.

5. Зміст статей звіту про фінансові результати

5.1. У статті "Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг.

5.2. У статті "Непрямі податки та інші вирахування з доходу" відображається сума податку на додану вартість, акцизного податку та інших вирахувань з доходу (надані знижки, вартість повернутих товарів та інші обов'язкові збори).

5.3. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) непрямих податків та інших вирахувань з доходу.

5.4. У статті "Інші операційні доходи" відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття тощо. Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості поточних біологічних активів наводяться лише довідково у вписуваному рядку 201.

5.5. У статті "Інші доходи" відображаються: дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Також у цій статті наводиться сума доходів від надзвичайних подій.

5.6. У статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" показується виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з положеннями Податкового кодексу України.

Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

прямих матеріальних витрат;

прямих витрат на оплату праці;

амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з їх виробництвом (наданням);

інших прямих витрат.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виготовленого товару, виконаної роботи, наданої послуги, придбаних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, визначеному в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві товарів (виконанні робіт, наданні послуг), які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат, у тому числі внески на соціальні заходи, витрат з придбання електричної енергії, плата за оренду земельних і майнових паїв.

5.7. У статті "Інші операційні витрати" наводяться загальногосподарські витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, а також собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів і фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення відшкодування наступних операційних витрат; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів. Конкретна назва податку або збору і відповідна сума наводяться у рядку 091.

Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та витрати від зміни вартості поточних біологічних активів наводяться лише довідково у вписуваному рядку 202.

5.8. У статті "Інші витрати" відображаються: витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Також у цій статті наводяться втрати від надзвичайних подій.

5.9. У статті "Фінансовий результат до оподаткування" відображається різниця між чистими доходами та витратами підприємства.

5.10. У статті "Податок на прибуток" відображається сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період.

При переході підприємств на застосування цього Положення (стандарту) у цій статті у графі 4 за аналогічний період попереднього року наводиться результат відповідного складання (вирахування) значень статей "Податок на прибуток від звичайної діяльності" (рядок 180), "Податки з надзвичайного прибутку" (рядок 210) і "Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності" (рядок 185) Звіту про фінансові результати (форма №2) за попередній рік.

5.11. У статті "Чистий прибуток (збиток)" відображається чистий прибуток або чистий збиток - різниця між сумою фінансового результату до оподаткування і сумою витрат з податку на прибуток.

У зведених фінансових звітах показники фінансового результату до оподаткування, чистого прибутку і збитку наводяться розгорнуто як сума відповідних показників юридичних осіб, фінансова звітність яких включена до зведеного фінансового звіту.

III. Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва

1. Зміст статей балансу

1.1. У статті "Основні засоби" наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу, довірчого управління об'єктів і орендованих цілісних державних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також вартість інших необоротних матеріальних активів, державні (казенні) та комунальні підприємства відображають вартість майна, отриманого на праві господарського відання чи праві оперативного управління, та об'єктів інвестиційної нерухомості. У цій статті також наводиться вартість нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та незавершене будівництво.

У статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, а також нарахована в установленому порядку сума їх зносу (у дужках). До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю вказаних необоротних активів і сумою їх зносу на дату балансу. Облік основних засобів і нематеріальних активів та нарахування амортизації здійснюються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 №92, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 за №288/4509, та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 №242, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 02.11.99 за №750/4043.

1.2. У статті "Інші необоротні активи" наводяться суми інших необоротних активів, у тому числі довгострокові фінансові інвестиції. Інші необоротні активи відображаються за первісною вартістю (історичною собівартістю).

1.3. У статті "Запаси" відображається вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу. У цій статті також наводяться витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), валова заборгованість замовників за будівельними контрактами, поточні біологічні активи, готова продукція, сільськогосподарська продукція.

1.4. У статті "Поточна дебіторська заборгованість" відображається фактична заборгованість покупців або замовників за реалізовані їм продукцію, товари, роботи або послуги, включаючи забезпечену векселями, інших дебіторів, а також відображається заборгованість засновників з формування статутного капіталу, визнана дебіторська заборгованість казначейських, фінансових і податкових органів, державних цільових фондів.

1.5. У статті "Грошові кошти та їх еквіваленти" відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. У цій статті окремо наводяться кошти в національній та

іноземній валюті. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, відображаються у складі інших необоротних активів.

1.6. У статті "Інші оборотні активи" наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу "Оборотні активи", зокрема, поточні фінансові інвестиції.

1.7. У статті "Капітал" наводиться сума фактично внесеного засновниками (власниками) статутного капіталу підприємства. Також відображаються вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал, сума резервного капіталу.

1.8. У статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

1.9. У складі цільового фінансування відображаються залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень з бюджету та інших джерел, у тому числі суми коштів, що не перераховані до бюджету при застосуванні ставки податку на прибуток нуль відсотків.

1.10. У розділі "Довгострокові зобов'язання" наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отримані від них позики, яка не є поточним зобов'язанням, сума довгострокової заборгованості підприємства за зобов'язаннями щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов'язаннями.

1.11. У статті "Короткострокові кредити банків" відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками щодо отриманих від них короткострокових позик. Зобов'язання за кредитами банків наводяться у балансі з урахуванням належної на кінець звітної періоду до сплати суми процентів за їх користування. У цій статті також наводиться суми зобов'язань, які утворилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців.

1.12. У статті "Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену векселями. У цій статті також відображається заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх прийманні.

1.13. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом" відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суму податку з працівників підприємства.

1.14. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування" відображається сума заборгованості з відрахувань єдиного соціального внеску, страхування майна підприємства та індивідуального страхування його працівників.

1.15. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці" відображається заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці, а також за депонованою заробітною платою. Заборгованість працівників перед підприємством за операціями з оплати праці наводиться у статті "Поточна дебіторська заборгованість".

У рядку 665 наводиться сума заборгованості на кінець звітної періоду з виплат працівникам, що не погашена (не виплачена) у встановлений колективним договором строк.

1.16. У статті "Інші поточні зобов'язання" відображаються суми зобов'язань, які не включені до наведених вище статей розділу "Поточні зобов'язання", зокрема заборгованість за одержаними авансами, заборгованість засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованість пов'язаним сторонам, сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами.

2. Зміст статей звіту про фінансові результати

2.1. У статті "Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг.

2.2. У статті "Непрямі податки та інші вирахування з доходу" відображається сума акцизного податку й інших обов'язкових зборів та надані знижки, вартість повернутих товарів, інші вирахування з доходу.

2.3. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) непрямих податків та інших вирахувань з доходу.

2.4. У статті "Інші доходи" відображаються суми інших доходів від операційної та звичайної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів, дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи. У цій статті також відображається сума доходу від надзвичайних подій.

2.5. У статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" наводиться виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів.

Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з таких витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг:

прямих матеріальних витрат;

прямих витрат на оплату праці і соціальне страхування;

амортизації основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з їх виробництвом (наданням);

інших прямих витрат,

зменшених на вартість залишку незавершеного виробництва і готової продукції, який визначається на підставі первинних документів, якими оформляється рух (придбання, виготовлення, передача в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) запасів, або за результатами інвентаризації на кінець звітного періоду. Залишок готової продукції оцінюється за ціною реалізації, за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми очікуваного прибутку, а залишок незавершеного виробництва оцінюється за матеріальними витратами і витратами на оплату праці.

2.6. У статті "Інші витрати" наводяться інші витрати операційної діяльності та інші витрати звичайної діяльності: загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів); сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства, витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; втрати від неопераційних курсових різниць; інші витрати підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів. Конкретна назва податку або збору і відповідна сума наводяться у рядку 101. У цій статті також наводиться інформація про втрати від надзвичайних подій.

2.7. У статті "Фінансовий результат до оподаткування" відображається різниця між чистими доходами та всіма витратами підприємства.

2.8. У статті "Податок на прибуток" відображається сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період.

2.9. У статті "Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування" відображається різниця між витратами і доходами, які не визнаються витратами або доходами Податковим кодексом України та не відображені у складі витрат і доходів в інших статтях.

2.10. У статті "Чистий прибуток (збиток)" відображається чистий прибуток або чистий збиток - різниця між сумою фінансового результату до оподаткування, сумою витрат з податку на прибуток та сумою, яка зменшує (збільшує) фінансовий результат після оподаткування.

**Начальник Управління
методології бухгалтерського обліку**

О. О. Канцуров

Додаток 1
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий
звіт суб'єкта малого підприємництва"

**ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва**

КОДИ

Підприємство _____	Дата (рік, місяць, число)	за ЄДРПОУ	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text" value="01"/>
Територія _____		за КОАТУУ	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Організаційно-правова форма господарювання _____		за КОПФГ	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Орган державного управління _____		за КОДУ	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Вид _____	економічної _____	діяльності _____	за КВЕД	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Середня _____	кількість _____	працівників _____		<input type="text"/>	<input type="text"/>
Одиниця виміру: тис. грн. _____					
Адреса _____					

1. Баланс
на _____ 20 р.

Форма №1-м Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
залишкова вартість	030		
первісна вартість	031		
знос	032	()	()

Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість	035		
первісна вартість	036		
накопичена амортизація	037	()	()
Довгострокові фінансові інвестиції	040		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080		
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100		
Поточні біологічні активи	110		
Готова продукція	130		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160		
первісна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162	()	()
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	170		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230		
у тому числі в касі	231		
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
III. Витрати майбутніх періодів	270		
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275		
Баланс	280		

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300		
Додатковий капітал	320		
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		
Неоплачений капітал	360	()	()

Усього за розділом I	380		
II. Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування	430		
III. Довгострокові зобов'язання	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з бюджетом	550		
зі страхування	570		
з оплати праці*	580		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
V. Доходи майбутніх періодів	630		
Баланс	640		

* З рядка 580 графа 4 Прострочені зобов'язання з оплати праці (665) _____

2. Звіт про фінансові результати
за _____ 20__ р.

Форма №2-м
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010		
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	()	()
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (010 - 020)	030		
Інші операційні доходи	040		
Інші доходи	050		
Разом чисті доходи (030 + 040 + 050)	070		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	080	()	()
Інші операційні витрати	090	()	()
у тому числі:	091		
	092	()	()
Інші витрати	100	()	()
Разом витрати (080 + 090 + 100)	120	()	()
Фінансовий результат до оподаткування (070 - 120)	130		
Податок на прибуток	140	()	()
Чистий прибуток (збиток) (130 - 140)	150		
Забезпечення матеріального заохочення	160		

Керівник

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Додаток 2
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий
звіт суб'єкта малого підприємництва"

СПРОЩЕНИЙ ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

КОДИ

Дата (рік, місяць, число) _____

Підприємство _____ за ЄДРПОУ _____

Територія _____ за КОАТУУ _____

Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ _____

Орган державного управління _____ за КОДУ _____

Вид економічної діяльності _____ за КВЕД _____

Середня кількість працівників _____

Одиниця виміру: тис. грн. _____

Адреса _____

		01

1. Баланс
на _____ 20 р.

Форма №1-мс

Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Основні засоби:			
залишкова вартість	030		
первісна вартість	031		
знос	032		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080		
II. Оборотні активи			
Запаси	100		
Поточна дебіторська заборгованість	210		
Грошові кошти та їх еквіваленти			

в національній валюті	230		
у тому числі в касі	231		
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
Баланс	280		

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Капітал	300		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		
Усього за розділом I	380		
II. Цільове фінансування	430		
III. Довгострокові зобов'язання	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з бюджетом	550		
зі страхування	570		
з оплати праці*	580		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
Баланс	640		

*З рядка 580 графа 4

Прострочені зобов'язання з оплати праці

(665) _____

2. Звіт про фінансові результати
за _____ 20__ р.

Форма №2-мс
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010		
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	()	()
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (010 - 020)	030		
Інші доходи	040		
Разом чисті доходи (030 + 040)	070		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	080	()	()
Інші витрати	100	()	()
у тому числі:	101		
	102	()	()
Разом витрати (080 + 100)	120		
Фінансовий результат до оподаткування (070 - 120)	130		
Податок на прибуток	140	()	()
Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування	145		
Чистий прибуток (збиток) (130 - 140 - 145)	150		

Керівник

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

(Положення із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів України від 30.11.2000 р. №304, від 24.02.2001 р. №101, від 25.11.2002 р. №989, від 23.05.2003 р. №363, від 22.11.2004 р. №731, від 11.12.2006 р. №1176, від 19.12.2006 р. №1213, від 05.03.2008 р. №353, від 31.05.2008 р. №756, від 25.09.2009 р. №1125, від 12.11.2009 р. №1315, від 24.09.2010 р. №1085, у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2011 р.).

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

15.06.2011

№ 720

Київ

Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами

Відповідно до статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, схвалені Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додаються.

2. Департаменту податкової, митної політики, доходів, адміністрування платежів та методології бухгалтерського обліку (Чмерук М. О.) забезпечити оприлюднення цього наказу на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України.

3. Контроль за виконанням цього наказу покласти на першого заступника Міністра Мярковського А. І.

Міністр**Ф. ЯРОШЕНКО**

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства
фінансів України
15.06.2011 № 720

**Методичні рекомендації
із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами****I. Загальні положення**

1. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами (далі – Методичні рекомендації) призначені для ведення реєстрів бухгалтерського обліку (далі – реєстри) суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат, зокрема відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України, та не зареєстровані платниками податку на додану вартість (далі – малі підприємства).

2. Методичні рекомендації визначають систему реєстрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них без застосування подвійного запису для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (далі – Спрощений фінансовий звіт) за формою згідно із додатком 2 до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 15.03.2000 за № 161/4382 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2011 № 25) (далі – Положення (стандарт) 25).

3. Реєстри повинні містити назву, період реєстрації, зміст та обсяг господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

4. Записи у реєстрах здійснюються на підставі первинних документів. Первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Документування господарських операцій може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

5. Перенесення інформації з первинних документів до реєстрів повинно здійснюватися в міру їх надходження, але не пізніше терміну, що забезпечує своєчасне складання Спрощеного фінансового звіту. Малі підприємства самостійно обирають періодичність складання реєстрів – місяць або квартал залежно від обсягу господарських операцій.

6. Документування господарських операцій, складання і зберігання первинних документів і реєстрів та виправлення в них помилок малі підприємства здійснюють відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.06.95 за № 168/704 (із змінами).

7. Господарські операції відображаються в реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Первинні документи поточного періоду комплектуються до кожного реєстру в хронологічному і систематичному (відносно реєстру) порядку.

8. Обсяги господарських операцій відображаються у реєстрах в гривнях і копійках, а операції в іноземній валюті – у грошовій одиниці України шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням встановленого Національним банком України курсу грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни на дату здійснення операції.

9. Інформація про господарські операції за звітний період з реєстрів переноситься у згрупованому вигляді до Спрощеного фінансового звіту.

10. Систематизація господарських операцій здійснюється в таких журналах обліку господарських операцій (далі – Журнали):

Журнал 1-мс обліку активів (додаток 1);

Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань (додаток 2);

Журнал 3-мс обліку доходів (додаток 3);

Журнал 4-мс обліку витрат (додаток 4).

Інформація про господарські операції з Журналів 1-мс і 2-мс використовується для складання Балансу (форма № 1-мс), а з Журналів 3-мс і 4-мс – Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) Спрощеного фінансового звіту.

11. За потреби, зокрема у разі значного обсягу господарських операцій, додатково можуть застосовуватися такі відомості обліку господарських операцій (далі – Відомість):

Відомість 1.1-мс обліку необоротних активів (додаток 5);

Відомість 1.2-мс обліку нарахування амортизації (додаток 6);

Відомість 2.1-мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом (додаток 7);

Відомість 2.2-мс обліку розрахунків з працівниками (додаток 8);

Відомість 4.1-мс обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів (додаток 9).

12. У разі потреби можуть використовуватися додаткові реєстри (виготовлені самостійно) для узагальнення інформації про господарські операції щодо окремих активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат, підсумкові дані з яких переносяться до відповідних граф Журналів.

II. Журнали обліку активів, капіталу і зобов'язань

1. Записи у Журналах здійснюються на підставі первинних документів у хронологічній послідовності позиційним способом. За кожним первинним документом здійснюється один запис. За господарськими операціями, однаковими за економічним змістом, первинні документи протягом робочого дня можуть групуватися, а їх підсумкові дані переносяться до відповідного Журналу.

2. Журнали 1-мс та 2-мс відкриваються записами сум залишків на початок звітного періоду за активами, капіталом і зобов'язаннями, які переносяться у рядок «Залишок на початок періоду» з Журналів 1-мс та 2-мс за попередній звітний період з рядка «Залишок на кінець періоду» за відповідними позиціями. Новостворені малі підприємства зазначений рядок не заповнюють.

3. У графі «Дата» зазначається дата здійснення запису у Журналі.

4. У графі «Зміст господарської операції» наводиться стислий зміст господарської операції та номер (номери) первинного документа (первинних документів), на підставі якого (яких) робиться запис. Обсяг (сума) господарської операції зазначається у відповідній графі щодо активу, капіталу або зобов'язання, вартість яких змінюється внаслідок цієї операції. Одночасно ця сума відображається у графі «Разом».

5. У рядку «Обороти за період» за кожною графою, в якій наводиться інформація про активи, капітал, зобов'язання, доходи і витрати, підбивається підсумок сум господарських операцій за звітний період.

6. У Журналах перевірка правильності визначення оборотів за звітний період здійснюється шляхом зіставлення значень підсумку рядка «Обороти за період» та графі «Разом», які мають бути рівними.

7. Для узагальнення інформації про господарські операції щодо активів призначений Журнал 1-мс.

7.1. Графи 4 і 5 призначені для відображення інформації про операції щодо основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів, інших необоротних матеріальних активів та капітальних інвестицій у необоротні матеріальні активи. Облік зазначених необоротних активів ведеться за первісною вартістю. У графі 4 наводяться суми за операціями, внаслідок яких збільшується сукупна вартість зазначених необоротних активів, зокрема надходження: від постачальників, на умовах фінансового лізингу, довірчого управління, безоплатного отримання, в якості внеску до статутного капіталу, в обмін на подібні або неподібні активи; збільшення понесених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів; поліпшення основних засобів та інші надходження. У графі 5 наводяться суми за операціями, внаслідок яких зменшується сукупна вартість зазначених необоротних активів, зокрема вибуття внаслідок реалізації, ліквідації, безоплатної передачі тощо.

Визначення терміна «основні засоби», порядок відображення інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 за № 288/4509 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 7), та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561.

Визначення терміна «нематеріальний актив», порядок відображення інформації про нематеріальні активи наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 02.11.99 за № 750/4043 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 8), та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 № 1327.

Визначення терміна «довгострокові біологічні активи», порядок відображення інформації про них наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 05.12.2005 за № 1456/11736 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 30), та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315 (далі – Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів).

Залишок на кінець звітного періоду за графою 4 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 4 і зменшується на суму обороту за період за графою 5.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 4 переноситься у рядок 031 «Первісна вартість» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.2. Графи 6 і 7 призначені для відображення інформації про операції щодо амортизації основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та інших необоротних матеріальних активів. У графі 6 наводиться нарахована в установленому порядку сума амортизації на зазначені необоротні активи, а у графі 7 – сума накопиченої амортизації об'єктів зазначених необоротних активів, які вибули.

Нарахована протягом звітного періоду амортизація залежно від призначення необоротних активів, що амортизуються, відноситься до:

собівартості продукції (робіт, послуг) на суму амортизації основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг, та відображається у графі 6 Журналу 4-мс;

інших витрат на суму амортизації основних засобів та нематеріальних активів, пов'язаних зі здійсненням іншої діяльності, ліквідацією надзвичайних подій, та відображається в одній з граф 12–14 Журналу 4-мс;

витрат, які зменшують фінансовий результат після оподаткування на суму амортизації основних засобів та нематеріальних активів, яка відповідно до податкового законодавства до витрат не відноситься, та відображається у графі 16 Журналу 4-мс.

Визначення терміна «амортизація», порядок та методи її нарахування визначені положеннями (стандартами) 7 та 8.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 6 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 6 і зменшується на суму обороту за період за графою 7.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 5 переноситься у рядок 032 «Знос» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.3. Графи 8 і 9 призначені для відображення інформації про операції щодо інших необоротних активів, у тому числі довгострокових фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу, активів, використання яких, як очікується, неможливо протягом дванадцяти місяців з дати балансу, а також інших необоротних активів. Інші необоротні активи відображаються за первісною вартістю (історичною собівартістю). У графі 8 наводяться суми за

операціями, внаслідок яких зазначені необоротні активи збільшуються, зокрема суми інвестицій (вкладень) у цінні папери, статутний капітал інших підприємств; визнання поточної дебіторської заборгованості довгостроковою тощо. У графі 9 наводяться суми за операціями, внаслідок яких зазначені необоротні активи зменшуються, зокрема продаж цінних паперів та інших довгострокових інвестицій, погашення довгострокової дебіторської заборгованості тощо.

Порядок відображення інформації про фінансові інвестиції наведено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 № 91, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 17.05.2000 за № 284/4505 (із змінами).

Залишок на кінець звітного періоду за графою 8 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 8 і зменшується на суму обороту за період за графою 9.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 8 переноситься у рядок 070 «Інші необоротні активи» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.4. Графи 10 і 11 призначені для відображення інформації про операції щодо запасів, зокрема сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу, а також щодо витрат на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), валової заборгованості замовників за будівельними контрактами, поточних біологічних активів, готової продукції, сільськогосподарської продукції. У графі 10 наводиться сума надходжень активів у такому порядку:

вартість запасів, які надійшли протягом звітного періоду від сторонніх підприємств, переноситься загальною сумою з Журналу 2-мс (шляхом вибірки відповідних сум графі 15) або з Відомості 2.1-мс;

безоплатне отримання запасів, а також надходження в якості внеску до статутного капіталу або в інший спосіб, що не передбачає їх оплати, відображається за кожною операцією з одночасним відображенням цих сум в інших доходах у Журналі 3-мс. На суму запасів, придбаних на суму цільового фінансування, дохід визнається в міру їх витрачання.

Залишок готової продукції і незавершеного виробництва на кінець звітного періоду оприбутковується за результатами інвентаризації та відображається в останній день періоду.

Вибуття запасів у графі 11 відображається у такому порядку:

вартість запасів, відпущених у виробництво або використаних в іншій діяльності, протягом звітного періоду переноситься загальною сумою з Журналу 4-мс (шляхом вибірки відповідних сум граф 4, 12-14, 16);

інше вибуття (крім реалізації) відображається за кожною операцією.

Визначення терміна «запаси», порядок відображення інформації про запаси наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 № 246, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 02.11.99 за № 751/4044 (із змінами), та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2.

Визначення термінів «поточні біологічні активи», «сільськогосподарська продукція», порядок відображення інформації про них наведені у Положенні (стандарті) 30 та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 10 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 10 і зменшується на суму обороту за період за графою 11.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 10 переноситься у рядок 100 «Запаси» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.5. Графи 12 і 13 призначені для відображення інформації про операції щодо поточної дебіторської заборгованості, зокрема щодо заборгованості покупців або замовників за реалізовані продукцію, товари, роботи або послуги (включаючи заборгованість, забезпечену векселями) та інших дебіторів.

У графі 12 наводяться суми за господарськими операціями, внаслідок яких збільшується заборгованість засновників з формування статутного капіталу, дебіторська заборгованість, за якою не передбачено визнання доходів, видані аванси, а також до цієї графі переноситься підсумок непогашеної дебіторської заборгованості протягом звітного періоду з Журналу 3-мс. У графі 13 відображаються суми за операціями погашення поточної дебіторської заборгованості (крім погашення поточної дебіторської заборгованості протягом звітного періоду, за якою одночасно було визнано доходи та інформація про яку відображена у Журналі 3-мс).

Відповідно до Положення (стандарту) 25 поточна дебіторська заборгованість відображається за її фактичною сумою. Резерв сумнівних боргів не створюється.

Визначення терміна «дебіторська заборгованість» та її класифікація наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 08.10.99 № 237, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 25.10.99 за № 725/4018 (із змінами).

Залишок на кінець звітної періоду за графою 12 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 12 і зменшується на суму обороту за період за графою 13.

Залишок на кінець періоду за графою 12 переноситься у рядок 210 «Поточна дебіторська заборгованість» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.6. Графи 14–19 призначені для відображення операцій щодо руху коштів у касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. Інформація про кошти в національній та іноземній валютах наводиться окремо. У графах 14, 16 і 18 відображається надходження грошових коштів на поточний рахунок в національній валюті, у тому числі в касі, та на поточний рахунок в іноземній валюті. У графах 15, 17 і 19 наводяться суми використаних грошових коштів для поточних операцій.

Операції щодо коштів, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, відображаються у складі інших необоротних активів у графах 8 і 9.

Залишок на кінець звітної періоду визначається у такому порядку: у графі 14 – як сума залишку на початок періоду, збільшена на суму обороту за період за графою 14 і зменшена на суму обороту за період за графою 15; у графі 16 – як сума залишку на початок періоду, збільшена на суму обороту за період за графою 16 і зменшена на суму обороту за період за графою 17; у графі 18 – як сума залишку на початок періоду, збільшена на суму обороту за період за графою 18 і зменшена на суму обороту за період за графою 19.

Залишок на кінець періоду за графою 14 переноситься у рядок 230 «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті» графі 4 Балансу (форма № 1-мс), за графою 16 – у рядок 231 «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті, у тому числі в касі» графі 4 Балансу (форма № 1-мс), за графою 18 – у рядок 240 «Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.7. Графи 20 і 21 призначені для відображення інформації про операції щодо інших оборотних активів, які не включені до зазначених вище оборотних активів, зокрема поточні фінансові інвестиції. У графі 20 наводиться інформація про надходження оборотних активів, а у графі 21 – про їх вибуття.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 20 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 20 і зменшується на суму обороту за період за графою 21.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 20 переноситься у рядок 250 «Інші оборотні активи» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8. Для узагальнення інформації про господарські операції щодо капіталу і зобов'язань призначений Журнал 2-мс.

Порядок формування інформації про зобов'язання, їх класифікацію і особливості відображення наведено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 11.02.2000 за № 85/4306 (із змінами).

Порядок формування інформації щодо розрахунків з працівниками визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 10.11.2003 за № 1025/8346.

8.1. Графи 4 і 5 призначені для відображення інформації про операції щодо внесків засновників (власників) статутного капіталу, пайового капіталу (пайових внесків), формування і використання резервного капіталу, руху додаткового капіталу, зокрема надходження внесків засновників підприємства понад розмір статутного капіталу, надходження і вибуття безоплатно отриманих від юридичних або фізичних осіб необоротних активів та вилучення капіталу.

У графі 4 наводяться суми за операціями, які призводять до зменшення капіталу, зокрема його вилучення засновниками (власниками), вибуття безоплатно отриманих необоротних активів, використання на покриття збитків та іншого вилучення. У графі 5 наводяться суми за операціями, які приводять до збільшення капіталу, зокрема за рахунок фактично внесеного засновниками (власниками) статутного капіталу, пайового капіталу (пайових внесків), надходження безоплатно отриманих необоротних активів, внесків засновників підприємства понад розмір статутного капіталу, формування резервного капіталу тощо.

Резервний капітал створюється відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку та може бути використаний на збільшення статутного капіталу, покриття збитків та вилучений для розрахунків із засновниками (власниками), зокрема при їх виході зі складу товариства.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 5 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 5 збільшується на суму оборотів за період за графою 5 і зменшується на суму оборотів за період за графою 4.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 5 переноситься у рядок 300 «Капітал» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.2. Графи 6 і 7 призначені для відображення інформації про операції щодо обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) поточного та минулих років, а також прибутку, використаного в поточному році.

У графі 6 наводяться суми за операціями, які призводять до зменшення нерозподіленого прибутку, зокрема збільшення збитків та використання прибутку протягом звітного періоду, у тому числі за розрахунками із засновниками (власниками), формування резервного капіталу, збільшення статутного капіталу тощо. Сума збитку за звітний період переноситься з рядка 150 «Чистий прибуток (збиток)» (зазначена у дужках) графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс). У графі 7 наводиться збільшення нерозподіленого прибутку за рахунок прибутку від усіх видів діяльності за звітний період, визначена у рядку 150 «Чистий прибуток (збиток)» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс). У цих графах також наводяться операції з виправлення помилок, допущених при складанні реєстру у попередніх періодах, шляхом коригування нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Залишок на кінець звітного періоду визначається у такому порядку:

якщо сума залишку на початок періоду за графою 7 та сума оборотів за період за графою 7 разом більше суми оборотів за графою 6 або оборот за графою 7 більше підсумку суми залишку на початок періоду за графою 6 та суми оборотів за період за графою 6, то сума оборотів за період за графою 7 збільшується на суму залишку на початок періоду за графою 7 або зменшується на суму залишку на початок періоду за графою 6 та зменшується на суму оборотів за графою 6 і зазначається у графі 7;

якщо сума залишку на початок періоду за графою 6 та сума оборотів за період за графою 6 разом більше суми оборотів за графою 7 або оборот за графою 6 більше підсумку суми залишку на початок періоду за графою 7 та суми оборотів за період за графою 7, то сума оборотів за період за графою 6 збільшується на суму залишку на початок періоду за графою 6 або зменшується на суму залишку на початок періоду за графою 7 та зменшується на суму оборотів за графою 7 і зазначається у графі 6.

Залишок на кінець періоду за графою 7 або за графою 6 у дужках переноситься у рядок 350 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.3. Графи 8 і 9 призначені для відображення інформації про операції щодо руху коштів цільового фінансування (в тому числі отриманої гуманітарної допомоги, субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо) та коштів, що не перераховані до бюджету при застосуванні ставки податку на прибуток нуль відсотків.

У графі 8 наводяться суми за операціями з використання коштів цільового фінансування за певними напрямками, а також повернення невикористаних сум. У графі 9 наводиться збільшення за рахунок надходження субсидій, асигнувань з бюджету та позабюджетних фондів, цільових внесків фізичних та юридичних осіб та інших джерел, у тому числі суми коштів, що не перераховані до бюджету при застосуванні ставки податку на прибуток нуль відсотків.

Суми використаних протягом звітного періоду коштів цільового фінансування, які визнаються доходами залежно від напрямів їх витрачання, відносяться до інших доходів та відображаються у графі 10 Журналу 3-мс.

Порядок відображення цільового фінансування визначено пунктами 16–19 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 14.12.99 за № 860/4153 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 15).

Залишок на кінець звітного періоду за графою 9 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 9 збільшується на суму оборотів за період за графою 9 і зменшується на суму оборотів за період за графою 8.

Залишок на кінець періоду за графою 9 переноситься у рядок 430 «Цільове фінансування» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.4. Графи 10 і 11 призначені для відображення інформації про операції щодо довгострокових зобов'язань (заборгованість, яка не підлягає погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу), зокрема розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами в інших осіб, які не є поточними зобов'язаннями, а також розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточними зобов'язаннями, розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди, розрахунків з іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточними зобов'язаннями.

У графі 10 наводяться суми за операціями з погашення довгострокової заборгованості, а у графі 11 – суми за операціями щодо збільшення довгострокових зобов'язань.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 11 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 11 збільшується на суму оборотів за період за графою 11 і зменшується на суму оборотів за період за графою 10.

Залишок на кінець періоду за графою 11 переноситься у рядок 480 «Довгострокові зобов'язання» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.5. Графи 12 і 13 призначені для відображення інформації про операції щодо короткострокових кредитів банку (заборгованість, яка підлягає погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу), зокрема розрахунків у національній та іноземній валютах за кредитами банків. У графі 12 наводяться суми за операціями з погашення короткострокових кредитів банку. У графі 13 наводяться суми за операціями з отримання короткострокових кредитів банків та суми щодо частини кредитів банків, які утворилися як довгострокові, але у зв'язку з тим, що з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців, переведені до складу короткострокових кредитів.

Зобов'язання за кредитами банків наводяться з урахуванням належної до сплати суми процентів за їх користування на кінець звітного періоду.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 13 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 13 збільшується на суму оборотів за період за графою 13 і зменшується на суму оборотів за період за графою 12.

Залишок на кінець періоду за графою 12 переноситься у рядок 500 «Короткострокові кредити банків» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.6. Графи 14 і 15 призначені для відображення інформації про операції щодо кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками і підрядниками, зокрема заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (включаючи заборгованість, забезпечену векселями), заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки за надлишок товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх оприбуткуванні. У цих графах також відображається інформація про отримані аванси постачальниками і підрядниками як передоплата за товари, роботи, послуги. У графі 14 наводяться суми за операціями з погашення (сплати) та списання заборгованості. У графі 15 наводяться суми заборгованості постачальникам і підрядникам за товари, виконані роботи, надані послуги тощо.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 15 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 15 збільшується на суму оборотів за період за графою 15 і зменшується на суму оборотів за період за графою 14.

Залишок на кінець періоду за графою 15 переноситься у рядок 530 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.7. Графи 16 і 17 призначені для відображення інформації про операції за розрахунками за усіма видами платежів до бюджету. У графі 16 наводяться суми належних до відшкодування з бюджету податків, сплата нарахованих платежів до бюджету, їх списання тощо. У графі 17 наводяться суми нарахованих зобов'язань за податками та іншими платежами до бюджету.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 17 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 17 збільшується на суму оборотів за період за графою 17 і зменшується на суму оборотів за період за графою 16.

Якщо сума належних до відшкодування платежів з бюджету або переплати сум нарахованих податків і платежів перебільшує суму нарахованої заборгованості за розрахунками з бюджетом станом на кінець звітного періоду, то залишок на кінець звітного періоду за графою 16 визначається у такому порядку: сума обороту за період за графою 16 зменшується на суму обороту за період за графою 17 та залишок на початок періоду за графою 17.

Залишок на кінець періоду за графою 17 переноситься у рядок 550 «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом» графі 4 Балансу (форма № 1-мс), а за графою 16 переноситься у рядок 210 «Поточна дебіторська заборгованість» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.8. Графи 18 і 19 призначені для відображення інформації про операції за розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування (єдиний соціальний внесок), страхування майна підприємства, індивідуального страхування його працівників та іншими платежами. У графі 18 наводяться суми сплати нарахованого єдиного соціального внеску, їх списання тощо. У графі 19 наводяться суми нарахованих зобов'язань з єдиного соціального внеску.

Нарахована протягом звітного періоду сума єдиного соціального внеску залежно від робіт, які виконували працівники, відноситься до:

собівартості продукції (робіт, послуг) на суму виплат працівникам, зайнятим у виробництві товарів, виконанні робіт, наданні послуг, та відображається у графі 5 Журналу 4-мс;

інших витрат на суму виплат працівникам, зайнятим у здійсненні іншої діяльності, ліквідації надзвичайних подій, та відображається в одній з граф 12–14 Журналу 4-мс;

витрат, які зменшують фінансовий результат після оподаткування, на суму виплат працівникам, яка відповідно до податкового законодавства до витрат не відноситься, та відображається у графі 16 Журналу 4-мс.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 19 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 19 збільшується на суму оборотів за період за графою 19 і зменшується на суму оборотів за період за графою 18.

Якщо сума коштів, сплачених за розрахунками зі страхування, перебільшує суму нарахованої заборгованості за цими розрахунками станом на кінець звітного періоду, то залишок на кінець звітного періоду за графою 18 визначається у такому порядку: сума обороту за період за графою 18 зменшується на суму обороту за період за графою 19 та на суму залишку на початок періоду за графою 19.

Залишок на кінець періоду за графою 19 переноситься у рядок 570 «Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування» графи 4 Балансу (форма № 1-мс), а за графою 18 переноситься у рядок 210 «Поточна дебіторська заборгованість» графи 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.9. Графи 20 і 21 призначені для відображення інформації про операції з нарахування і сплати основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги у разі тимчасової непрацездатності, матеріальної допомоги, відпускних та інших належних до нарахування працівникам виплат. У графі 20 наводяться суми виплат працівникам нарахованої заробітної плати, інших виплат, утримання податку з доходів фізичних осіб, єдиного соціального внеску, що утримується із заробітної плати працівників, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам. У графі 21 наводяться суми нарахованих працівникам виплат.

Нарахована протягом звітного періоду сума виплат залежно від робіт, які виконували працівники, відноситься до:

собівартості продукції (робіт, послуг) на суму виплат працівникам, зайнятим у виробництві товарів, виконанні робіт, наданні послуг, та відображається у графі 5 Журналу 4-мс;

інших витрат на суму виплат працівникам, зайнятим у здійсненні іншої діяльності, ліквідації надзвичайних подій, та відображається у одній з граф 12–14 Журналу 4-мс;

витрат, які зменшують податковий результат після оподаткування, на суму виплат працівникам, яка відповідно до податкового законодавства до витрат не відноситься, та відображається у графі 16 Журналу 4-мс.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 21 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 21 збільшується на суму оборотів за період за графою 21 і зменшується на суму оборотів за період за графою 20.

Якщо сума виплачених авансів або переплат працівникам перебільшує суму нарахованих виплат станом на кінець звітного періоду, то залишок на кінець звітного періоду за графою 20 визначається у такому порядку: сума обороту за період за графою 20 зменшується на суму обороту за період за графою 21 та на суму залишку на початок періоду за графою 21.

Залишок на кінець періоду за графою 21 переноситься у рядок 580 «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» графи 4 Балансу (форма № 1-мс), а за графою 20 переноситься у рядок 210 «Поточна дебіторська заборгованість» графи 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.10. Графи 22 і 23 призначені для відображення інформації про операції щодо інших поточних зобов'язань, зокрема щодо одержаних авансів, заборгованості засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованості пов'язаним сторонам, валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами. У графі 22 наводяться суми сплати (списання) заборгованості, а у графі 23 – її нарахування.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 23 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 23 збільшується на суму оборотів за період за графою 23 і зменшується на суму оборотів за період за графою 22.

Залишок на кінець періоду за графою 23 переноситься у рядок 610 «Інші поточні зобов'язання» графи 4 Балансу (форма № 1-мс).

9. Для узагальнення інформації про доходи від усіх видів діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій призначений Журнал 3-мс.

9.1. Порядок формування інформації про доходи, принципи їх визнання і відображення наведено у Положенні (стандарті) 15 з урахуванням особливостей, визначених Положенням (стандартом) 25.

9.2. У графі 4 наводиться інформація про покупців та замовників (юридичних і фізичних осіб), яким реалізовано продукцію, товари, виконано роботи й надано послуги, зокрема їх найменування (ПІБ), номер договору або інша інформація, яка забезпечує ідентифікацію контрагента.

9.3. Графа 5 призначена для відображення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за реалізовану продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги протягом звітного періоду. У цій графі робиться відмітка про оплату (сума, номер і дата виписки банку, іншого розрахункового документа тощо) після її надходження. Інформація у цій графі відображається після здійснення основного запису про реалізацію продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг і визнання доходу у разі надходження оплати за ці активи від покупців, зазначених у графі 4, протягом звітного періоду. Заборгованість за продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги на кінець звітного періоду визначається порівнянням інформації граф 5 і 6 за кожною позицією та загальною сумою переносяться у графу 12 Журналу 1-мс.

9.4. Графа 6 призначена для відображення інформації про доходи (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Отриманий дохід відображається загальною сумою (продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, обов'язкові платежі, включені у вартість реалізації) на підставі первинних документів, якими оформлено поставку продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг.

Сума обороту за звітний період за графою 6 переноситься у рядок 010 «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» графи 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

9.5. Графи 7–9 призначені для відображення інформації про суми, що підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг), зазначеного у графі 6. У графі 7

наводиться інформація про вартість повернутих покупцем продукції (товарів), у графі 8 – суми непрямих податків і обов'язкових платежів, у графі 9 – інші вирахування, зокрема суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів і принципалів, суми наданих після дати реалізації знижок покупцям тощо.

Підсумок сум оборотів за звітний період за графами 7–9 переноситься у рядок 020 «Непрямі податки та інші вирахування з доходу» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

9.6. Графа 10 призначена для відображення інформації про доходи від інших видів діяльності. У цій графі наводяться суми доходу від оренди активів; доходу від курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; доходу від реалізації оборотних активів, дивідендів, відсотків, доходів від участі в капіталі та інших доходів, отриманих від фінансових інвестицій; доходу від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; інших доходів, а також сума доходів від надзвичайних подій.

Сума обороту за звітний період за графою 10 переноситься у рядок 040 «Інші доходи» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

9.7. Графа 11 призначена для узагальнення інформації про доходи, отримані за кожною операцією (сума загального доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зменшується на суму вирахувань з доходу, суми за іншими доходами наводяться без змін), та в цілому за звітний період. Підсумок графі 11 за звітний період має дорівнювати підсумку оборотів за графами 6 і 10, зменшеному на суми оборотів за графами 7–9, а також має відповідати рядку 070 «Разом чисті доходи» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

9.8. Графа 12 призначена для відображення інформації про суми, які не визнаються доходами відповідно до податкового законодавства та не відображені в інших графах цього Журналу.

Сума обороту за період за графою 12 за мінусом суми обороту за звітний період за графою 16 Журналу 4-мс переноситься у рядок 145 «Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс). Від'ємний результат наводиться у дужках.

10. Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), інші витрати, а також про фінансовий результат призначений Журнал 4-мс.

10.1. Порядок формування інформації про витрати, принципи їх визначення і відображення наведено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 за № 27/4248 (із змінами), з урахуванням особливостей, визначених Положенням (стандартом) 25.

10.2. У графі 4 наводиться вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, покупних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Записи здійснюються за кожною операцією з витрачання запасів. У кінці звітного періоду підсумкова інформація про витрачені запаси переноситься у графу 11 Журналу 1-мс.

10.3. У графі 5 наводиться сума виплат працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Інформація переноситься узагальненою сумою, визначеною за даними Журналу 2-мс (шляхом вибірки відповідних сум з графі 21). Інформація про нарахований єдиний соціальний внесок переноситься узагальненою сумою, визначеною за даними Журналу 2-мс (шляхом вибірки відповідних сум з графі 19).

10.4. У графі 6 наводиться сума амортизації основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг. Інформація переноситься узагальненою сумою, визначеною за даними Журналу 1-мс (шляхом вибірки відповідних сум з графі 6).

10.5. У графі 7 наводиться вартість послуг, отриманих від сторонніх підприємств і організацій. Інформація переноситься узагальненою сумою, визначеною за даними Журналу 2-мс (шляхом вибірки відповідних сум з графі 15).

10.6. У графі 8 наводяться інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема плата за оренду земельних і майнових паїв, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

10.7. У графі 10 наводиться сума коригування суми понесених витрат на суму зменшення залишку на кінець періоду (порівняно із залишком на початок періоду) незавершеного виробництва і готової продукції, яка визначається на підставі первинних документів, якими оформляється рух (придбання, виготовлення, передача в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) запасів, або за результатами інвентаризації на кінець звітного періоду. Залишок готової продукції оцінюється за ціною реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми очікуваного прибутку, а залишок незавершеного виробництва оцінюється за матеріальними витратами і витратами на оплату праці. Сума коригування визначається на кінець звітного періоду і відображається на підставі відповідного розрахунку у рядку «Обороти за період».

10.8. Графа 11 призначена для відображення собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), яка визначається шляхом вирахування з суми обороту за звітний період за графою 9 суми за графою 10.

Сума обороту за звітний період за графою 11 переноситься у рядок 080 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

10.9. Графи 12–14 призначені для відображення інформації щодо інших витрат діяльності, зокрема матеріальних витрат, витрат на оплату праці, нарахованого єдиного соціального внеску, амортизації, послуг, не пов'язаних з виробництвом продукції (товарів, робіт, послуг), собівартості реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів); сум списаних безнадійних боргів; втрат від курсових різниць; визнаних економічних санкцій; фінансових витрат; втрат від участі в капіталі; собівартості реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; належної до сплати за звітний період відповідно до законодавства суми податків і зборів, інших витрат, у тому числі – суми втрат від надзвичайних подій. Інформація про нараховані виплати працівникам, єдиний соціальний внесок, амортизацію, послуги, не пов'язані з виробництвом продукції (товарів, робіт, послуг), узагальненою сумою переноситься з Журналів 1-мс та 2-мс. У кінці звітного періоду підсумкова інформація про витрачені запаси при здійсненні інших видів діяльності переноситься у графу 11 Журналу 1-мс.

Сума оборотів за період за графами 12–14 переноситься у рядок 100 «Інші витрати» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

10.10. У графі 15 наводиться сума граф 11–14, яка має відповідати рядку 120 «Разом витрати» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

10.11. Графа 16 призначена для наведення сум, які не визнаються витратами відповідно до податкового законодавства та не відображені у складі витрат в інших графах.

III. Відомості обліку господарських операцій

1. Операції з надходження та вибуття необоротних активів: основних засобів, нематеріальних активів і фінансових інвестицій відображаються у Відомості 1.1-мс з перенесенням підсумкових результатів у графі 4 і 5 Журналу 1-мс. Відомість відкривається у тих звітних періодах, в яких відбуваються операції, внаслідок яких змінюється вартість зазначених необоротних активів. Якщо протягом звітного періоду таких операцій не було, а також вартість таких необоротних активів не змінилась, записи у графах 5 і 6 Журналу 1-мс здійснюються на підставі даних Відомості 1.1-мс за попередні звітні періоди. У Відомості 1.1-мс окремо групуються необоротні активи, що не підлягають амортизації відповідно до податкового законодавства.

1.1. У графі 2 наводиться перелік необоротних активів за кожною групою окремо у розрізі найменувань, щодо яких відбулися господарські операції (надійшли, вибули, змінили вартість).

1.2. У графах 3 і 4 наводиться інформація щодо вартості необоротних активів на початок звітного періоду, яка переноситься з Відомості 1.1-мс за останній звітний період, в якому змінювалась вартість відповідних необоротних активів, із зазначенням первісної вартості та ліквідаційної вартості.

1.3. У графах 5–10 наводиться інформація щодо надходження або збільшення вартості необоротних активів.

1.4. У графах 11–15 наводиться інформація щодо вибуття або зменшення вартості необоротних активів.

1.5. У графах 16 і 17 наводиться інформація щодо вартості необоротних активів на кінець звітного періоду із зазначенням первісної та ліквідаційної вартості.

2. Облік нарахування амортизації відображається у Відомості 1.2-мс з перенесенням підсумкових результатів у графі 6 і 7 Журналу 1-мс.

2.1. У графі 2 наводиться перелік всіх необоротних активів, які амортизуються, що переноситься з Відомості 1.2-мс за попередній період та з Відомості 1.1-мс щодо необоротних активів, які надійшли або змінили вартість. Нарахування амортизації необоротних активів, що надійшли, здійснюється з наступного місяця після їх надходження. У Відомості 1.2-мс окремо наводиться інформація щодо нарахованої амортизації необоротних активів, що не підлягають амортизації відповідно до податкового законодавства.

2.2. У графі 3 наводиться вартість, яка амортизується, на початок звітного періоду, що переноситься з графі 9 Відомості 1.2-мс за попередній період.

2.3. У графі 4 наводиться інформація щодо відсотка нарахованої амортизації (який визначається виходячи із застосовуваного методу нарахування амортизації і строку корисного використання) або зазначається, що амортизація нараховується за виробничим методом.

2.4. У графі 5 наводиться сума нарахованої амортизації, яка переноситься у графу 6 Журналу 1-мс.

2.5. У графах 6–8 відображається сума амортизації, яка включена до складу відповідних витрат.

2.6. У графі 9 наводиться вартість, яка амортизується, на кінець звітного періоду.

3. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками, з учасниками і підзвітними особами, з іншими кредиторами, з бюджетом відображається у Відомості 2.1-мс з перенесенням підсумкових результатів до Журналу 2-мс.

3.1. У графі 2 наводиться найменування суб'єкта підприємницької діяльності, з яким здійснюються розрахунки за придбані товари (роботи, послуги), перерахування передоплати постачальникам, отримання фінансової допомоги тощо, та державного органу (установи), з яким (якою) здійснюються розрахунки за податками, обов'язковими платежами, єдиним соціальним внеском.

3.2. У графах 3 і 4 наводиться заборгованість на початок періоду підприємству або підприємства за кожним контрагентом, яка сформована на кінець попереднього звітного періоду, з перенесенням інформації з граф 21 та 22 Відомості 2.1-мс відповідно за попередній період.

3.3. У графах 5–13 наводиться інформація щодо нарахованих зобов'язань, у тому числі у графі 5 наводиться дата виникнення зобов'язання та номер відповідного первинного документа, на підставі якого здійснюється операція, у графі 6 відображається вартість запасів, які отримані за кожним постачальником за звітний період, у графах 7–9 наводяться суми зобов'язань за виконані роботи й надані послуги з відображенням одночасного їх віднесення до відповідних витрат діяльності, у графах 10–12 наводиться інформація щодо зобов'язань з податків, обов'язкових платежів, єдиного соціального внеску та інших нарахованих зобов'язань.

3.4. У графах 14–20 відображається погашення зобов'язань. Записи у цих графах здійснюються за відповідними контрагентами у рядках, в яких відображено зобов'язання, що погашаються. Зокрема, у графах 14 і 15 наводиться інформація щодо дати погашення і номера відповідного первинного документа (виписки банку тощо), на підставі якого здійснюється ця операція, у графі 16 наводиться сума визнаної безнадійної заборгованості. Сума безнадійної заборгованості включається до складу інших доходів підприємства і наводиться у графі 10 Журналу 3-мс. У графах 17–19 відображається сплата податків, обов'язкових платежів, єдиного соціального внеску та іншої заборгованості, у тому числі сума повернення фінансової допомоги або суми, видані у підзвіт за звітний місяць.

3.5. У графах 21 і 22 відповідно наводиться заборгованість підприємству або підприємства за кожним контрагентом, яка сформована за результатами господарських операцій за звітний період. Залишок заборгованості за кожним контрагентом на кінець місяця розраховується у такому порядку: заборгованість підприємству (підприємства) на початок місяця збільшується (зменшується) на загальну суму нарахованих розрахунків (графа 13) і зменшується (збільшується) на загальну суму погашених розрахунків (графа 20).

4. Розрахунки з оплати праці (нарахування основної і додаткової заробітної плати, премії, допомоги у разі тимчасової непрацездатності тощо), за цивільно-правовими договорами та аліментами, за іншими виплатами відображаються у Відомості 2.2-мс з перенесенням підсумкових результатів до Журналу 2-мс та Журналу 4-мс.

4.1. Відомість 2.2-мс призначена для нарахування виплат працівникам (основна і додаткова заробітна плата, премії, надбавки, доплати та інші виплати, передбачені законодавством) за виконану роботу та відрахувань з виплат працівникам відповідно до чинного законодавства, зокрема податку з доходу фізичних осіб, єдиного соціального внеску, а також сум за виконавчими листами на користь різних підприємств і осіб та інше. Записи у Відомості 2.2-мс можуть здійснюватися за кожним працівником і кожним нарахуванням (авансу, основної суми заробітної плати, виплат з тимчасової непрацездатності тощо) або за кожним працівником резервуються декілька рядків, в які заносяться записи в міру здійснення господарських операцій.

4.2. Для обліку розрахунків з найманими працівниками і за договорами у графі 2 вказуються прізвище, ім'я, по батькові найманого працівника або фізичної особи. За кожною фізичною особою в окремому рядку протягом періоду відображається кожна операція з нарахування належних до виплати сум.

4.3. У графах 3 і 4 наводиться заборгованість на початок періоду підприємству або підприємства за кожним працівником, яка сформована на кінець попереднього звітного періоду та визначається за кожним працівником, з перенесенням інформації з граф 16 та 17 Відомості 2.2-мс відповідно за попередній період.

4.4. У графах 5–9 наводяться суми нарахованих виплат працівникам (премій, надбавок, матеріальної допомоги), суми відпускних, виплат з тимчасової непрацездатності, що нараховуються за рахунок підприємства, індексації оплати праці та інших видів доходів найманим працівникам або фізичним особам за цивільно-правовими договорами за звітний період.

4.5. У графі 10 наводиться інформація про нараховані відповідно до законодавства зобов'язання за єдиним соціальним внеском на виплати працівникам і переноситься у графу 10 Відомості 2.1-мс.

4.6. У графах 11–15 наводиться інформація про погашення зобов'язань перед працівниками (сума перерахованих або виданих грошових коштів, інші негрошові розрахунки), суми виплачених авансів, які попередньо не нараховувались, та утримань з доходів фізичних осіб відповідно до законодавства (податку з доходів фізичних осіб, єдиного соціального внеску), інші види утримань (аліменти або утримання за рішенням суду) при нарахуванні заробітної плати (інших доходів). Записи здійснюються за відповідними сумами нарахувань, здійснених протягом звітного періоду, зазначеними у графах 5–10, або за новою позицією у разі виплати раніше не нарахованих виплат.

4.7. У графах 16 і 17 наводиться заборгованість працівників перед підприємством або підприємства перед працівниками за кожною фізичною особою, що сформована за результатами господарських операцій за звітний період. Залишок заборгованості на кінець періоду розраховується у такому порядку: заборгованість підприємства перед працівниками (працівників перед підприємством) на початок періоду збільшується (зменшується) на загальну суму нарахованих розрахунків і зменшується (збільшується) на загальну суму погашених розрахунків.

5. Облік витрат на ремонт та поліпшення основних засобів відображається у Відомості 4.1-мс з перенесенням результатів до Журналу 4-мс.

5.1. У графі 2 наводиться найменування об'єктів основних засобів, які протягом звітного періоду ремонтувалися, модернізувалися, поліпшувались.

5.2. У рядку «Разом» за графою 3 наводиться балансова (залишкова) вартість всіх груп основних засобів на початок періоду, які амортизуються.

5.3. У графі 4 наводиться сума витрат на ремонт та поліпшення основних засобів.

5.4. У графах 5–8 наводиться сума, що відноситься до відповідних витрат звітного періоду.

5.5. У графі 9 наводиться сума, що відноситься на збільшення балансової вартості певних основних засобів, зокрема, якщо сума витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші види поліпшення перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що амортизуються, на початок періоду.

**Директор Департаменту
податкової, митної політики,
доходів, адміністрування платежів
та методології бухгалтерського обліку**

М. О. Чмерук

Навчальне видання

За ред. МАКСИМОВОЇ Валентини Федорівни

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
(ЧАСТИНА ІІ)**

Навчальний посібник

Редактор
Технічний редактор
Коректор

Підп. до друку ХХ.ХХ.13. Формат 60x84/16. Папір офс. Офс. друк. Ум. друк. арк.12,82. Обл.-
вид. арк.324 с.
Тираж 500 пр. Замовлення № __.