

**ПРИКАРПАТСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ
СТЕФАНИКА**

КАФЕДРА ОБЛІКУ І АУДИТУ

Якубів В.М.

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з дисципліни

„БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК”

для студентів економічних спеціальностей

**Івано-Франківськ
2012**

Якубів В.М. Конспект лекцій з дисципліни «Бухгалтерський облік» для студентів економічних спеціальностей. – Івано-Франківськ, 2012. – 67 с.

Рецензенти: д.е.н., проф., завідувач кафедри обліку і аудиту Баланюк І.Ф.
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Жук О.І.

Конспект лекцій з дисципліни «Бухгалтерський облік» призначений для забезпечення навчально-методичної бази при вивченні даної дисципліни. Розкривається структура тем по курсу «Бухгалтерський облік», а також план і зміст цих тем, визначаються головні питання, що складають опорний текст кожної теми.

Рекомендовано для студентів, що вивчають дисципліну по спеціальності облік і аудит, а також для інших спеціальностей економічного факультету.

ЗМІСТ

Вступ.....	5
1. Бухгалтерський облік: його суть та значення.....	6
Характеристика бухгалтерського обліку	
Види бухгалтерського обліку.....	6
Задачі і вимоги до ведення бухгалтерського обліку.....	9
Основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності.....	10
Вимірники бухгалтерського обліку.....	12
Користувачі бухгалтерської інформації.....	13
2. Предмет і метод бухгалтерського обліку.....	15
Предмет бухгалтерського обліку.....	15
Господарські процеси.....	17
Метод бухгалтерського обліку.....	18
3. Бухгалтерський баланс	21
Бухгалтерський баланс як елемент метода бухгалтерського методу, його зміст і побудова.....	21
Оцінка та групування статей балансу.....	23
Типи господарських операцій та їх вплив на баланс.....	28
4. Система рахунків і подвійний запис	31
Поняття про рахунки бухгалтерського обліку.....	31
Метод подвійного запису, його контрольне і інформаційне значення.....	32
Рахунки синтетичного і аналітичного обліку.....	36
5. Класифікація рахунків	39
Класифікація рахунків за економічним змістом.....	39
Класифікація рахунків за призначенням і структурою.....	40
6. Облік основних господарських процесів	43
Облік процесу праці та її оплати.....	43
Облік процесу постачання.....	44
Облік процесу виробництва.....	46

Облік процесу реалізації.....	47
7. Документація і інвентаризація.....	49
Первинна документація господарських операцій.....	49
Інвентаризація.....	50
8. Облікові реєстри, форми бухгалтерського.....	54
Облікові реєстри і техніка облікової реєстрації.....	54
Форми бухгалтерського обліку.....	56
9. Фінансова (бухгалтерська) звітність	62
Поняття, види і склад фінансової звітності.....	62
Розкриття інформації у фінансовій звітності.....	63
Бібліографічний апарат.....	66

Вступ

Становлення та розвиток ринкових відносин в Україні сприяло більш широкому використанню бухгалтерської інформації в управлінні підприємствами з метою підвищення ефективності їх діяльності.

За останній час бухгалтерський облік зазнав значних змін і нововведень: прийнятий Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затверджено відповідні Положення (стандарты) бухгалтерського обліку, а також новий План рахунків підприємств і організацій.

Вивчення теорії бухгалтерського обліку є важливим елементом в процесі підготовки спеціалістів з обліку і аудиту, оскільки дозволяє глибоко зрозуміти здійснювані господарські процеси та порядок їх відображення в обліку з методичної точки зору. Це сприяє пізнанню суті економічних явищ, а також взаємозв'язку обліку з економікою, фінансами, економічним аналізом та іншими економічними науками.

Тема 1.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК: ЙОГО СУТЬ ТА ЗНАЧЕННЯ

План лекції

- 1. Характеристика бухгалтерського обліку. Види бухгалтерського обліку.**
- 2. Задачі і вимоги до ведення бухгалтерського обліку.**
- 3. Основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності.**
- 4. Вимірники бухгалтерського обліку.**
- 5. Користувачі бухгалтерської інформації.**

1. Характеристика бухгалтерського обліку. Види бухгалтерського обліку

Перехід економіки України до ринку веде до значного зростання ролі бухгалтерського обліку і звітності. Це пов'язано з розширенням круга суб'єктів, що приймають інвестиційні і інші господарські розв'язання і спираються на дані бухгалтерського обліку.

Процес управління нерозривний пов'язаний з економічною інформацією. Економічна інформація залежно від ставлення до функцій управління підрозділяється на облікову, планову, технологічну, оперативно-технічну.

За допомогою облікової інформації здійснюються спостереження, реєстрація і угруповання окремих явищ, з яких складається господарська діяльність підприємства.

Розрізняють наступні види обліку: бухгалтерський і статистичний. Вони взаємозв'язані і в сукупності забезпечують нормальне функціонування підприємства.

Для віддзеркалення показників, які характеризують закономірності і тенденції розвитку економіки, застосовують статистичний облік.

Статистичний облік є системою реєстрації, узагальнення, вивчення і відображає масові однорідні соціально-економічні явища з метою аналізу,

планування і прогнозування науково обґрунтованих показників.

За допомогою статистичного обліку здійснюються систематизація і обробка інформації, вивчаються і аналізуються виниклі закономірності розвитку процесів і явищ, характер економічних потоків і тенденцій, даються кількісні і якісні характеристики різних сторін виробничо-господарської діяльності, що стосуються як підприємства, так і окремих регіонів, держави в цілому.

В статистичному обліку відображаються також масові суспільно-політичні, соціально-культурні явища за допомогою статистичного спостереження.

В більшості господарських процесів, що вивчаються, статистичний облік ведеться на основі даних бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік є основним видом обліку на підприємстві, оскільки він є системою суцільної, безперервної, документально обґрунтованої і взаємозв'язаної реєстрації багатообразних засобів і господарських операцій.

Бухгалтерський облік реєструє весь хід господарських процесів. Це необхідно для систематизації і отримання повного уявлення про них за певні відрізки часу. Реєстрація первинних господарських операцій здійснюється на підставі первинних документів, які охоплюють всі господарські операції, додають обліку доказову силу, дозволяють здійснювати контроль, одержувати повні, достовірні і обґрунтовані відомості.

Бухгалтерський облік є системою виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання і передачі інформації у вартісній оцінці про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для ухвалення розв'язань.

В даному визначенні відображені основні етапи облікового процесу (виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання і передача користувачам) і основні відмінності бухгалтерського обліку від статистичного.

Отже, **ціллю ведення бухгалтерського обліку** є надання користувачам для ухвалення розв'язань повної, достовірної і неупередженої інформації про фінансовий стан, результатах діяльності і русі грошових коштів підприємства.

Бухгалтерський облік може бути двох видів - фінансовий і внутрішньогосподарчий (управлінський).

Фінансовий облік комплексно охоплює облікову інформацію, яка характеризує фінансовий і майновий стан підприємства, н призначений для зовнішніх користувачів. Це обумовлює регламентацію фінансового обліку і форм звітності.

Дані фінансового обліку використовують менеджери і зовнішні користувачі (акціонери, банкіри, кредитори, власники акцій і т. д.).

Фінансовий облік заснований на положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, ухвалених в Україні, які відповідають загальноприйнятим міжнародним стандартам і принципам. Ведення фінансового обліку на підприємствах України обов'язкове для всіх підприємств і організацій.

Внутрішньогосподарчий (управлінський) облік охоплює всі види облікової інформації, яка вимірюється, формується, систематизував, аналізується, інтерпретується н передається для внутрішнього користування, необхідна для ухвалення управлінських розв'язань, контролю за виробничо-фінансовою діяльністю підприємства.

Внутрішньогосподарчий (управлінський) облік - система обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів в процесі управління підприємством.

В практиці ухвалення управлінських розв'язань бухгалтерський облік називають мовою бізнесу. Як будь-яка мова, бухгалтерський облік розвивається і змінюється відповідно до потреб підприємств України, що змінюються.

На відміну від фінансового обліку ведення управлінського обліку необов'язково і цілком залежить від адміністрації підприємства. Сторонні організації і особи не роблять вплив на систему управлінського обліку.

Управлінський облік забезпечує інформацією оперативне, тактичне, стратегічне, економічне, технологічне, інноваційне і структурне управління підприємством. Управлінський облік дозволяє формувати інформацію на майбутнє і впливати на хід виробничо-фінансової діяльності підприємства. Він

формується на підприємстві самостійно виходячи з необхідності, базується на тих же принципах, що і фінансовий облік.

Інформація управлінського обліку призначена для внутрішнього споживання і використовується для ухвалення управлінських розв'язань.

Ціль всіх видів обліку - надання користувачам даних про хід господарської діяльності для того, щоб забезпечити найраціональніше її здійснення і сприяти якнайкращому задоволенню потреб користувачів інформації. Кожний з видів обліку сприяє досягненню цих цілей. Відображаючи різні сторони єдиного предмета - процесу розширеного відтворювання, окремі види обліку взаємно розвивають і доповнюють друг друга.

2. Задачі і вимоги до ведення бухгалтерського обліку

Основними задачами бухгалтерського обліку є:

- формування повної і достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, необхідної для оперативного керівництва і управління, а також для користування податковими і банківськими організаціями, інвесторами, постачальниками, покупцями і іншими зацікавленими організаціями і особами;
- забезпечення необхідною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів для контролю за наявністю і рухом майна і раціональним користуванням виробничих ресурсів;
- виявлення і попередження негативних явищ у фінансово-господарській діяльності;
- виявлення внутрішньовиробничих резервів, їх мобілізація і ефективне використання;
- забезпечення даними для планування, моделювання, прогнозування і ухвалення управлінських розв'язань.

До бухгалтерського обліку пред'являються наступні основні вимоги:

- бухгалтерський облік майна, зобов'язань і господарських операцій підприємств ведуть в національній валюті України;
- майно, що є власністю підприємства враховують відособлено від інших юридичних осіб, що полягають в даному підприємстві;
- підприємства здійснюють бухгалтерський облік відокремлено з моменту їх реєстрації як юридичної особи до реорганізації або ліквідації в порядку, встановленому законодавством України;
- бухгалтерський облік майна, зобов'язань і господарських операцій підприємства ведуть шляхом подвійного запису на взаємозв'язаних рахунках бухгалтерського обліку, включених в робочий план рахунків бухгалтерського обліку;
- дані аналітичного обліку повинні відповідати оборотам і залишкам по рахунках синтетичного обліку;
- всі господарські операції і результати інвентаризації підлягають своєчасній реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без яких-небудь пропусків або вилучень;
- в бухгалтерському обліку підприємств поточні витрати на виробництво продукції і капітальні вкладення враховуються окремо.

3. Основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності

Принцип бухгалтерського обліку і фінансової звітності має на увазі правила, ухвалені як керівництво до дії. Ці принципи встановлені Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" XIV від 16.07.99 р.

Бухгалтерський облік і фінансова звітність ґрунтуються на наступних основних принципах, що характеризують якість облікової інформації:

1. Обачність: застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань, витрат і завищенню оцінки активів і прибутків підприємства.

Суть даного принципу полягає в більшій готовності до обліку потенційних збитків, а не потенційних прибутків, що виражається в створенні резервів, і в оцінці активів по якнайменшій з можливих вартості, а зобов'язань - по щонайбільшій (правило оцінки по якнайменшій з ринкової і фактичної вартості для активів). Цей принцип не має на увазі створення прихованих резервів або спотворення звітності.

2.Повне висвітлення: фінансова звітність повинна включати всю інформацію про фактичні і потенційні результатах господарських операцій і подій, здатних впливати на рішення, що приймаються на її основі.

Даний принцип означає, що бухгалтерська інформація повинна відображати економічне єство операцій підприємств, а не формальну сторону, чисто правове оформлення і т.д. Дана вимога розповсюджується на кожен цифру і букву фінансової звітності.

3.Автономність: кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно і зобов'язання власників не повинне відображатися у фінансовій звітності підприємства.

4.Послідовність: постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива тільки у випадках, передбачених національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності.

5.Безперервність: оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде продовжуватися далі. Принцип передбачає, що підприємство нормально функціонує і буде продовжувати свою діяльність в досяжному майбутньому, підприємству не загрожує банкрутство, і немає намірів ліквідувати або істотно скоротити його діяльність. Даний принцип служить основою включення різних статей в баланс за фактичною собівартістю, а не по ринковій вартості, тобто за ціною можливої реалізації активів і зобов'язань у разі ліквідації і відображення в звіті фінансових результатів діяльності

підприємства.

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

7. Превалювання сутності над формою: операції ураховуються відповідно до їхньої суті, а не тільки виходячи з юридичної форми.

8. Історична (фактична) собівартість: пріоритетною є оцінка активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво і придбання.

9. Єдиний грошовий вимірник: вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці. Даний принцип передбачає, що вся господарська діяльність оцінюється за допомогою єдиного грошового вимірника.

10. Періодичність: можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності. Даний принцип передбачає, що звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щокварталу наростаючим підсумком з початку звітного року у складі балансу і звіту про фінансові результати. Перший звітний період новоутвореного підприємства може складати менше 12, але не більше 15 місяців. Звітним періодом підприємства, яке ліквідується, є період з початку звітного року до дати ухвалення розв'язання про його ліквідацію.

4. Вимірники бухгалтерського обліку

В бухгалтерському обліку для отримання необхідної інформації необхідно об'єкти обліку виміряти, тобто виразити в числових показниках. Для цього використовуються три види вимірників - натуральний, трудовий і грошовий.

Натуральні вимірники характеризують ураховані об'єкти в кількості одиниць, по вазі, об'єму, площі, довжині, потужності (метри, тонни, літри, штуки і т. д.). Одні об'єкти ураховуються по вазі (кілограми, центнери, тонни і ін.), інші - по рахунку (штуки, місця і ін.), треті - по довжині і площі (сантиметри, метри, гектари і ін.), четверті - за об'ємом (літри, кубічні метри і ін.) і ін.

Трудові вимірники встановлюють кількість втраченої праці в одиницю часу окремим працівником і колективом в цілому. Ці вимірники часто застосовуються в поєднанні з натуральними для визначення вироблення робочими за одиницю часу. Такими вимірниками є людино-години, людино-день і ін.

Грошові вимірники застосовуються для відображення об'єктів обліку в єдиному, однорідному виразі (в гривнях, копійках). Користування грошового вимірника дозволяє отримати узагальнюючі показники різнорідних господарських засобів і процесів (наприклад, загальну величину різних товарів, що є у підприємства, загальну суму витрат на виготовлення продукції і ін.). Різні товари і господарські операції, виразимо в грошовому виразі, одержують одноманітний, універсальний вартісний вираз, що дозволяє ураховувати різні господарські процеси і обчислювати підсумкові результати фінансово-господарської діяльності підприємства.

Грошовий вимірник застосовується для характеристики кредитних і розрахункових операцій між підприємствами, установами і організаціями.

В бухгалтерському обліку грошовий вимірник застосовується часто разом з натуральними і трудовими вимірниками.

5. Користувачі бухгалтерської інформації

Користувачами бухгалтерської інформації в ринкових відносинах є: адміністрація підприємства, користувачі з прямим фінансовим інтересом, користувачі з непрямим фінансовим інтересом.

До користувачів з прямим фінансовим інтересом відносяться справжні і

потенційні інвестори, сьогоднішні і потенційні кредитори. Інвестори аналізують звітність з метою визначення фінансових перспектив підприємства. Кредитори визначають фінансовий стан підприємства з метою своєчасного погашення заборгованості.

Інвестори потребують інформації, на основі якої вони визначають доцільність придбання акцій даного підприємства, а також здатність підприємства збільшувати вартість акцій і виплачувати дивіденди по них.

Користувачами фінансової інформації є працівники підприємства, постачальники, клієнти, громадськість.

Працівники підприємства зацікавлені в інформації: про стабільність і прибутковість підприємства; здатності підприємства своєчасно виплачувати заробітну платню, виробляти пенсійні нарахування і інші виплати, а також забезпечити трудовлаштування.

Постачальники і клієнти використовують фінансову інформацію для: визначення своєчасності виплати суми, що належать їм; аналізу фінансового результату для оцінки ступеня надійності збуту своєї продукції; визначення стабільності поставок готової продукції, товарів, робіт і послуг.

Громадськість зацікавлена в отриманні інформації про фінансове положення підприємства, тенденції його розвитку, вкладення засобів в соціально-економічний розвиток.

До користувачів з непрямим фінансовим інтересом відносяться державні податкові інспекції, установи банків, органи статистики і інші органи, контролюючі або вивчаючі фінансові звіти підприємств.

Тема 2.

ПРЕДМЕТ І МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

План лекції

1. Предмет бухгалтерського обліку
2. Господарські процеси.
3. Метод бухгалтерського обліку

1. Предмет бухгалтерського обліку

Предметом бухгалтерського обліку є господарська діяльність підприємства.

Здійснюючи функцію спостереження і контролю за господарсько-фінансовою діяльністю підприємства, бухгалтерський облік відображає об'єкти обліку: господарські засоби, використовувані підприємством для здійснення своєї діяльності, джерела формування господарських засобів, господарські процеси, що є змістом господарської діяльності.

Об'єкти обліку господарської діяльності розглядаються в двох групах - забезпечуючи і складовій.

До забезпечуючої групи об'єктів відносяться господарські засоби і джерела їх формування, до складової - господарські процеси і їх результати.

До господарських засобів відносять основні засоби (будівлі, споруди, машини, устаткування, транспортні засоби, інструмент і т.д.). Вони створюють необхідні умови для нормального здійснення виробничого процесу, сприяють його правильній організації. Основні засоби тривалий час беруть участь в процесі виготовлення продукції, обслуговують багато виробничих циклів. Одночасно основні засоби поступово передають втілену в них працю на продукцію, що виготовляється, у вигляді амортизаційних відрахувань. Це приводить до їх зносу і зменшення вартості.

Нематеріальні активи - це об'єкти довгострокового користування, що не

мають фізичну основу, але мають вартісну основу і приносячи дохід. До нематеріальних активів відносяться програмні продукти, патенти, ліцензії, товарні знаки і ін.

Оборотні кошти є первинним матеріалом, з якого виготовляється продукція. До оборотних коштів відносяться: сировина і основні матеріали, напівфабрикати, допоміжні матеріали, паливо і незавершене виробництво (оборотні кошти, обробка яких не закінчена на тій або іншій фазі виробництва), інші матеріали, використовувані в одному виробничому циклі і цілком переносячи свою вартість на продукцію, що виготовляється.

До фондів обігу відносяться предмети обігу, грошові кошти і засоби в розрахунках.

До предметів обігу відносяться: готова продукція, призначена для реалізації, тобто продукція, яка знаходиться на складі або відвантажена покупцям; грошові кошти, тобто залишки наявних грошових коштів в касі, на розрахунковому або валютному рахунках. Засоби в розрахунках розрізняють як різні види заборгованості покупців за куплену готову продукцію, заборгованість підзвітних осіб і ін.

Грошові кошти служать для здійснення різних платежів, підрозділяються по місцю їх знаходження, зберігаються в основному на розрахунковому рахунку банку і використовуються для здійснення усіх основних розрахунків підприємства: з постачальниками і покупцями, фінансовими органами і ін. Такі розрахунки ведуться через розрахунковий рахунок і інші рахунки по безготівкових **переліках**. Наявні гроші знаходяться в касі підприємства або організації.

Засоби в розрахунках є дебіторською і кредиторською заборгованістю, тобто боргами інших підприємств і осіб даному підприємству. До них відносяться заборгованість покупців за відвантажену продукцію, заборгованість працівників по грошових сумах, виданих їм під звіт на господарські потреби, і ін. Такі боржники називаються дебіторами, а заборгованість - дебіторською (тобто "нам повинні"). Кредиторська заборгованість ("ми повинні") є заборгованістю підприємства замовникам і постачальникам матеріальних цінностей, заборгованість по оплаті праці і т. д.

До власних джерел відносяться: статутний капітал, створений за рахунок пайових внесків, внесків засновників, продажу акцій і ін.; амортизаційний фонд, фонд спеціального призначення і економічного стимулювання і ін.

До позикових джерел відносяться: кредити і позики банку, заборгованість постачальникам (вартість отриманих, але не сплачених товарів або послуг); заборгованість робітникам (сума нарахованої, але не виплаченої заробітної плати); засоби від випуску і продажу акцій і облігацій підприємства; інша не сплачена заборгованість.

Орендні зобов'язання є заборгованістю орендаря перед орендодавцем за засоби, отримані ними на умовах довгострокової оренди.

Загальна сума господарських коштів підприємства і сума джерел їх формування завжди рівна.

В результаті господарської діяльності підприємство одержує прибутки або терпить збитки.

Прибуток - сума, на яку прибутки перевищують пов'язані з ними витрати. Одна частина прибутку вноситься до бюджету у вигляді відрахувань податків, інша залишається у розпорядженні підприємства і використовується на його потреби.

Чистий прибуток є частиною балансового прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства після сплати податків до бюджету і відрахувань на використаний прибуток.

Нерозподілений прибуток - це частина прибутку, який не розподілений між акціонерами і використовується для накопичення майна підприємства.

2. Господарські процеси

До складу господарських процесів входять процеси постачання, виробництва і реалізації.

Для того щоб виробництво продукції могло здійснюватися безперебійно, йому повинен бути здійснений процес постачання, а вслід за виробництвом

повинен слідувати процес реалізації. Ці три фази весь час змінює друг друга, створюючи на підприємстві безперервний кругообіг засобів.

Процес постачання як об'єкт бухгалтерського обліку включає господарські операції по придбанню сировини, матеріалів і інших предметів праці, необхідних для виробництва продукції.

В процесі постачання бухгалтерському обліку підлягають тільки ті господарські операції, які пов'язані з рухом господарських засобів.

Процес виробництва - це створення готової продукції, в ході якого виробничі сили (люди, що володіють здібностями до праці) і засоби виробництва (машини, устаткування, інструмент) впливають на предмети праці, змінюють їх форму, додають їм властивості готової продукції.

Процес реалізації - це перетворення виробленої продукції з товарної форми в грошову, т. е. передача її покупцям і отримання за неї грошових коштів. Процес реалізації включає господарські операції, пов'язані з відвантаженням готової продукції покупцям і з надходженням грошових коштів від покупців.

3. Метод бухгалтерського обліку

Сукупність способів і прийомів, що дозволяють отримати усесторонню картину господарської діяльності підприємства, називається методом бухгалтерського обліку.

Бухгалтер в своїй практичній роботі повинен відповісти на наступні питання:

- коли повинна бути зареєстрована господарська операція;
- яка вартісна оцінка господарської операції;
- як відобразити господарську операцію на рахунках бухгалтерського обліку, в балансі і звітності.

Всі ці питання є основними елементами бухгалтерського обліку. Необхідно відзначити, що існують різні точки зору на них. Ми зупинимося на традиційних

елементах бухгалтерського обліку.

Застосовуються наступні елементи методу бухгалтерського обліку:

- способи первинного спостереження за об'єктами обліку;
- способи вартісного вимірювання об'єкта обліку;
- способи класифікації даних про об'єкти обліку;
- способи підсумкового узагальнення облікових даних.

Всі перераховані способи взаємозв'язані.

До елементів методу відносяться: документація, інвентаризація, рахунки, подвійний запис, оцінка, калькуляція, баланс і звітність.

Початком бухгалтерського обліку є сприйняття господарської операції, визначення її приналежності до об'єктів бухгалтерського обліку, а також дата реєстрації господарської операції. Формування господарських операцій здійснюється в документах.

Документація - це спосіб первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку за допомогою їх документального оформлення.

Інвентаризація - це перевірка активів і зобов'язань підприємства, в ході якої зіставляються і документально підтверджуються їх фактична наявність, стан і оцінка. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно законодавству України. Інвентаризація проводиться шляхом перерахунку, вимірювання, зважування, а також звірки розрахунків на підставі документів.

Калькуляція є способом угруповання витрат і визначення собівартості готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг, придбаних матеріальних цінностей.

Бухгалтерський рахунок - це спеціальний прийом, що дозволяє здійснювати економічне групування господарських засобів і поточний облік однорідних господарських операцій.

Подвійний запис на рахунках - це спосіб реєстрації даних на рахунках

бухгалтерського обліку, при якому дані про господарські операції, відображені в грошовій оцінці, записуються в однакових сумах по дебету одних і кредиту інших рахунків.

Баланс - звіт про фінансовий стан підприємства, що відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Бухгалтерська звітність - звітність, яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Перераховані елементи методу бухгалтерського обліку функціонують у взаємозв'язку і представляють характеристику бухгалтерського обліку, його відмінність від інших видів господарського обліку.

Тема 3.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

План лекції

- 1. Бухгалтерський баланс як елемент методу бухгалтерського методу, його зміст і побудова.**
- 2. Оцінка та групування статей балансу.**
- 3. Типи господарських операцій та їх вплив на баланс.**

1. Бухгалтерський баланс як елемент методу бухгалтерського методу, його зміст і побудова

Баланс — це не просто складова методу бухгалтерського обліку, його елемент; це найважливіший документ бухгалтерської звітності, суттєве джерело інформації для управління, планування, організації виробництва, нормування, аналізу, контролю. Баланс є обліковою категорією, синтезом облікових записів, а тому його треба вміти читати і критично оцінювати з погляду змісту, будови, раціонального використання даних.

Бухгалтерський баланс — це спосіб узагальненого відображення та економічного групування засобів господарства за їх видами та джерелами утворення в грошовій оцінці на відповідний момент, як правило, на 1-ше число місяця.

Засоби господарства і джерела їх утворення показуються в балансі в розрізі окремих економічних груп, які називаються статтями балансу. До кожної статті балансу включаються однакові за економічним змістом засоби господарства чи джерела їх утворення.

Статті балансу розподіляються на однойменні та комплексні. Однойменні статті відображають стан якогось одного виду господарських засобів чи джерел їх утворення. Комплексні статті відображають стан кількох видів господарських засобів чи джерел їх утворення.

Для поглибленої оцінки виробничої та фінансово-господарської діяльності

підприємства даних балансу недостатньо, у зв'язку з чим залучають додаткову інформацію оперативного та статистичного обліку. Особливо це стосується I й II розділів активу балансу, де неможливо дати характеристику технічного стану основних засобів, збереження виробничих запасів та інших товарно-матеріальних цінностей, реальності незавершеного виробництва, якщо не будуть проведені обстеження, спостереження, контрольні обміри фактичних обсягів виконаних робіт, контрольні запуски сировини і матеріалів у виробництво, інвентаризація.

Згруповані в розділі II активу балансу статті характеризують кошти, розрахунки та інші активи. На цих статтях відображаються товари відвантажені, розрахунки з дебіторами, кошти та інше. Дебітори зазначаються в балансі розгорнуто: за товари, роботи і послуги; за векселями одержаними; за розрахунками з бюджетом; за авансами виданими і под. Кошти (в касі, на розрахунковому рахунку, валютному рахунку, інші кошти) — це найважливіший показник, що характеризує фінансовий стан підприємства, його платоспроможність. Наявність достатніх коштів — це гарант стійкості і мобільності підприємства, забезпечення стабільності його роботи.

Статті розділу IV пасиву балансу характеризують розрахунки та інші пасиви. Це кредиторська заборгованість підприємства банкам (за короткострокові кредити й позики), постачальникам, бюджету, зі страхування, з оплати праці, дочірнім підприємствам, іншим кредиторам і ін.

Отже, статті балансу згруповано так, щоб, порівнюючи підсумки розділів активу і пасиву та окремих їх показників, можна було робити загальні висновки про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Природа балансу потребує рівності його активу й пасиву. Це зумовлено тим, що і в активі, і в пасиві відображаються ті самі засоби.

Процес складання балансу регламентовано Урядом України та відповідними державними органами. Особливо це стосується кінцевого (річного) балансу, складання якого потребує обов'язкової інвентаризації всіх його статей. Тому практичні працівники, причетні до складання місячних, квартальних та річних балансів, повинні дотримуватись таких вимог:

1. Своєчасність балансу — складання та подання балансу за призначенням у належний термін.

2. Повнота балансу — відображення в ньому стану майна всіх структурних підрозділів, відділків, філій, що входять до складу підприємства.

3. Об'єктивність балансу — вірогідність балансу, що базується на даних поточного бухгалтерського обліку.

4. Реальність балансу — відповідність його статей дійсності.

5. Наступність балансу — зв'язок звітного балансу з попередніми балансами за формою, будовою, змістом, відповідністю кореспонденції та оцінки.

6. Точність балансу — відповідність показників балансу показникам інших звітних форм.

7. Ясність балансу — доступність для розуміння не тільки особами, що його складала та підписували, а й усіма спеціалістами, які його вивчатимуть.

Мета балансу — відобразити стан господарських засобів та джерел їх утворення на певну дату. Звідси випливає, що баланс є синтезом професійних дій фахівців з обліку, рушієм правильного ведення обліку, інструментом визначення економічних, юридичних та господарських відносин підприємства, передумовою для ефективного нормування, поточного та перспективного планування, найважливішим звітним документом.

Баланс з особливою чіткістю відображає фінансовий стан підприємства, показуючи, чиї кошти вкладено в підприємство, як їх розміщено, чи є довгострокові позики, чи забезпечено покриття зобов'язань перед кредиторами і ін.

Баланс, як звітний документ, має неоціненний практичний зміст. Цим документом підприємство звітує перед своїм керівним органом, податковою адміністрацією, статистичними органами, кредитними установами. На підставі балансу та відповідних звітних форм визначають правильність указанного чистого прибутку, установлюють величину податків, обов'язкових внесків та платежів.

2. Оцінка та групування статей балансу

У порівнянні зі звітними формами баланс містить найбільшу кількість показників. Показники балансу, як відомо, у бухгалтерському обліку називаються статтями. Статті дають можливість всебічно оцінити діяльність підприємства. А щоб ця оцінка була об'єктивною, треба дотримуватись єдності в оцінці самих статей балансу.

Оцінку статей балансу регламентовано Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [П(С)БО], затвердженими Міністерством фінансів України.

Основні засоби оцінюються за первісною вартістю, але показуються в балансі за первісною й залишковою вартістю: знос показується окремою статтею і виражає економічний бік основних засобів у формі величини втраченої ними вартості в процесі експлуатації. Первісна вартість — це фактичні витрати на придбання (купівлю), доставку, установку і монтаж, державну реєстрацію з урахуванням страхових платежів під час транспортування і спорудження об'єктів основних засобів. Зміна первісної вартості основних засобів допускається тільки у разі добудови, дообладнання, реконструкції, капітального ремонту чи часткової ліквідації відповідного об'єкта.

Нематеріальні активи показуються в балансі в сумі витрат на придбання та доведення їх до стану, в якому вони можуть бути придатними для використання. У складі нематеріальних активів відображаються придбані підприємством права користування землею, водою, іншими природними ресурсами, промисловими зразками, товарними знаками, об'єктами промислової та інтелектуальної власності, інші аналогічні майнові права. Вартість нематеріальних активів погашається через щомісячне нарахування зносу, виходячи з їхньої первинної вартості і строку корисного використання, але не більше десяти років чи не більше терміну діяльності самого підприємства. Не нараховується знос на «ноу-хау», гудвіли, знаки для товарів та послуг і т. п. Отже, нематеріальні активи, як і основні засоби, показуються в балансі за первісною й залишковою вартістю з виокремленням суми

знос у спеціальну статтю.

Капітальні вкладення відображаються в балансі за фактичними витратами замовника. До складу капітальних вкладень відносять витрати на будівельно-монтажні роботи, придбання будівель чи їхніх частин, устаткування, інструменту, інвентарю, інші капітальні роботи й витрати на проектно-дослідницькі, геологорозвідувальні та бурові роботи, на відведення земельних ділянок і переселення у зв'язку з будівництвом, на підготовку кадрів для підприємства, що будується.

Фінансові вкладення також оцінюються в балансі за фактичними витратами. До таких вкладень належать витрати на придбання цінних паперів, облігацій, внески в статутні фонди інших підприємств та ін.

Витрати на об'єкти капітального будівництва, що перебувають у тимчасовій експлуатації, до введення їх в постійну експлуатацію до складу основних засобів не включаються і в бухгалтерському обліку та звітності відображаються як незавершені капітальні вкладення.

Устаткування оцінюється за фактичною собівартістю.

Виробничі запаси (матеріали, паливо, інші матеріальні ресурси) оцінюються в балансі за фактичною собівартістю. Фактична собівартість матеріальних ресурсів визначається, виходячи із витрат на їх придбання плюс витрати на транспортування, зберігання і доставку, що здійснювалась сторонніми організаціями.

Готова продукція відображається у звітності за фактичною виробничою собівартістю, яка складається із витрат, пов'язаних з використанням основних засобів, сировини, матеріалів, палива, енергії, трудових ресурсів та інших витрат на виробництво продукції.

Товари на підприємствах роздрібно́ї торгівлі відображаються в балансі за продажними (роздрібними) цінами, а на оптових складах та базах торгового чи постачальницько-збутового підприємства — за продажними (роздрібними) цінами або цінами, за якими їх було придбано. Різниця між цінами закупки і продажними (роздрібними) цінами в балансі показується окремою статтею.

Переоцінені матеріальні цінності, а також ті, що повністю або частково втратили свою первісну якість, відображаються в балансі на кінець звітнього періоду за цінами можливої реалізації.

Продукцію (вироби), що не пройшли всіх стадій (фаз, етапів) виробництва, передбачених технологічним процесом, а також вироби, які не укомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання, відносять до незавершеного виробництва. У масовому та серійному виробництві незавершене виробництво можна відображати в балансі за нормативною (плановою) виробничою собівартістю, за прямими статтями витрат або за вартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів. За дрібносерійного виробництва незавершене виробництво відображається в балансі за фактичними виробничими витратами.

Витрати, що здійснені у звітньому році, але відносяться до наступного звітнього періоду, відображають в балансі окремою статтею як витрати майбутніх періодів і списують на витрати виробництва чи обігу з настанням відповідного строку.

Дебіторська та кредиторська заборгованість відображається кожною стороною у своєму балансі в сумах, що впливають із правильного поточного обліку. Заборгованість бюджету та фінансовим органам має бути погодженою з ними. Неврегульованих сум за цими розрахунками не може бути. Нереальна дебіторська заборгованість (щодо якої минули строки позовної давності) списується з рішення керівника підприємства на результати фінансово-господарської діяльності. Списану дебіторську заборгованість іще протягом не менше 5 років треба рахувати на позабалансовому обліку з метою її стягнення на випадок позитивних змін майнового стану боржника.

Нереальні суми кредиторської заборгованості (з минулими строками позовної давності) на підприємствах недержавної форми власності підлягають віднесенню на результати фінансово-господарської діяльності в наступному місяці після закінчення строку позовної давності. У решті випадків суми кредиторської, а також депонентської заборгованості з минулим строком позовної давності підлягають перерахуванню підприємствами й установами до

відповідного бюджету не пізніше 10 числа наступного місяця після закінчення терміну позовної давності.

Більшість статей пасиву балансу оцінюється за фактичними сумами, що впливають із даних поточного бухгалтерського обліку.

Статутний капітал відображається в балансі як сукупність внесків (у грошовому вираженні) учасників / власників у спільне майно під час створення підприємства для забезпечення його діяльності в розмірах, що їх визначено засновницькими документами.

Окремими статтями за фактичною величиною показують інші капітали, резерви, позики, кредиторську заборгованість. З метою рівномірного включення майбутніх витрат у витрати виробництва чи обігу звітного періоду підприємства можуть створювати резерви: на майбутню оплату відпусток; на виплату винагороди за вислугу років працівникам, включаючи відрахування на державне соціальне страхування від цих сум; на виробничі витрати для підготовчих робіт на підприємствах промисловості із сезонним виробництвом; на майбутні витрати для ремонту предметів прокату.

Прибуток, його використання чи збиток протягом року відображаються в балансі окремими статтями розгорнуто. Затверджені суми використаного за звітний рік прибутку списуються під час складання річного бухгалтерського звіту. У річній звітності може бути відображеним тільки непокритий збиток чи нерозподілений прибуток звітного року.

Балансовий прибуток відображає суму фінансових результатів від усіх видів діяльності підприємства за звітний період, що складається з фінансового результату від реалізації продукції (робіт, послуг), включаючи продукцію підсобних, допоміжних і обслуговуючих виробництв і господарств, основних засобів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів і матеріальних цінностей, а також прибуток від орендних та інших позареалізаційних операцій.

Прибуток (збиток), виявлений у звітному році, але такий, що є наслідком операцій минулих років, зараховується на результати фінансово-господарської

діяльності звітнього року.

Доходи, отримані у звітному періоді, але такі, що належать до наступних звітних періодів, відображаються в обліку й звітності окремою статтею як доходи майбутніх періодів. Ці доходи підлягають зарахуванню на результати фінансово-господарської діяльності тільки із настанням відповідного звітнього періоду.

Господарські засоби та джерела їх утворення групуються в балансі за економічно однорідними групами — статтями балансу.

Об'єднання статей балансу в економічно однорідні групи не є завершальним процесом їх групування. Усі статті балансу ще згруповують у розділи, яких в активі є три, а в пасиві — п'ять.

3. Типи господарських операцій та їх вплив на баланс

Бухгалтерський баланс є не тільки однією зі складових методу бухгалтерського обліку, а й одним із найважливіших джерел інформації для управління.

Складові (елементи) методу бухгалтерського обліку взаємопов'язані, оскільки вони впливають із форм і методів ведення обліку й контролю та обумовлюються ними.

Поділ господарських операцій на типи має теоретичне і практичне значення, яке треба враховувати в процесі затвердження форми балансу, визначення його будови та змісту, використання для оцінки фінансового стану й платоспроможності підприємства.

Перший тип господарських операцій стосується тільки активу балансу, вносячи зміни у склад та розміщення необоротних і оборотних активів, витрати майбутніх періодів. При цьому валюта балансу не змінюється, охоплюючи нематеріальні активи, незавершене будівництво, основні засоби, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокову дебіторську заборгованість, запаси, дебіторську заборгованість за товари, роботи, послуги, дебіторську заборгованість за розрахунками, поточні фінансові інвестиції, кошти та їх еквіваленти, витрати

майбутніх періодів. Господарські операції набувають характеру вихідної інформації, що вносить не просто зміни в активи підприємства, а й стає передумовою відповідних змін у складі й розміщенні власного капіталу та зобов'язань.

Другий тип господарських операцій стосується тільки пасиву балансу, вносячи зміни в склад та розміщення власного капіталу й зобов'язань. При цьому валюта балансу не змінюється.

Більшість господарських операцій другого типу веде до зміни статей балансу в межах одного розділу. До таких операцій належать: відображення суми ПДВ у рахунках підрядчиків і проектних організацій; відображення внеску за вартістю, що наведена в засновницьких документах (у цьому разі стаття балансу «Статутний капітал» збільшується, а стаття «Неоплачений капітал» зменшується на таку саму суму); відображення суми зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів у разі переведення їх до складу основних засобів (зменшується «Знос інших необоротних матеріальних активів» і збільшується «Знос основних засобів» — у балансі статтю «Знос» розміщено в активі як таку, що регулює оцінку відповідних цінностей); відображення депонованої заробітної плати (у поточному бухгалтерському обліку зменшується заборгованість із заробітної плати і збільшується сума розрахунків із депонентами — у балансі це відбувається в межах однієї статті «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці»).

Третій тип господарських операцій впливає на актив і пасив балансу в бік збільшення, тобто валюта балансу за активом і пасивом збільшується на рівновеликі суми.

Операції третього типу проводяться в порівняно значній кількості. Вони охоплюють різноманітні ситуації і процеси виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства і завжди перебувають у динаміці. Найбільш характерними операціями цього типу є: придбання основних засобів за плату — відображення суми за договором поставки (збільшення суми за статтею «Незавершене будівництво» активу балансу і збільшення суми за статтею «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» пасиву балансу); відображення сум за консультаційні, інформаційні, посередницькі, реєстраційні,

транспортні послуги та інші витрати, пов'язані з придбанням основних засобів (зміни відбуваються на тих самих статтях, що й за попередньої операції); одержання цільового фінансування на будівництво із зовнішніх джерел (збільшення сум за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти» активу балансу і за статтею «Цільове фінансування» пасиву балансу).

Четвертий тип господарських операцій впливає на актив і пасив балансу в бік зменшення, тобто валюта балансу одночасно зменшується на рівновеликі суми і за активом, і за пасивом. Проти господарських операцій першого й третього типів, операцій четвертого типу проводиться значно менше. Найхарактернішими з них є: відображення зносу реалізованих, ліквідованих, переданих основних засобів; видача з каси заробітної плати працівникам (зменшується сума за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» пасиву балансу і сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті» активу балансу).

На кожному підприємстві, залежно від його галузевих особливостей та обсягів виробництва, щоденно здійснюється велика кількість господарських операцій. Якщо їх розглядати в цілому по підприємству, то операцій першого і третього типу відбувається близько 70%, причому кількість операцій обох цих типів є майже однаковою. Кількість операцій другого і четвертого типу теж майже однакова і в цілому на них припадає близько 30% усіх операцій.

Усі господарські операції, незалежно від типу, відображаються на рахунках бухгалтерського обліку.

Тема 4.

СИСТЕМА РАХУНКІВ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

План лекції

1. **Поняття про рахунки бухгалтерського обліку.**
2. **Метод подвійного запису, його контрольне і інформаційне значення.**
3. **Рахунки синтетичного і аналітичного обліку.**

1. Поняття про рахунки бухгалтерського обліку

На кожному підприємстві щодня скоюється велика кількість господарських операцій, які зрештою відображаються в бухгалтерському балансі. Як вже наголошувалося, баланс складається на 1-е число місяця (кварталу, року), тому за допомогою його не можна повсякденно стежити за змінами, що відбуваються у складі майна, зобов'язань підприємства, джерел їх формування. Для поточного обліку і контролю використовується **система рахунків бухгалтерського обліку**.

У теорії і методології бухгалтерського обліку системі рахунків бухгалтерського обліку належить особлива роль, оскільки з їх застосуванням реалізується проблема подвійного віддзеркалення інформації, її накопичення і узагальнення. Запис в рахунки виробляється з використанням методу подвійного запису.

Рахунок бухгалтерського обліку — це спосіб угруповання, поточного контролю і відображення господарських операцій, які скоюються з майном, джерелами його формування, господарськими процесами. Рахунок — це також накопичувач інформації, яка потім узагальнюється і використовується для складання різних зведених показників і звітності.

На рахунках відображають господарські операції як в кількісному, так і у вартісному виразі.

Ліва частина рахунку називається **дебетом** (скорочено Д-т), а права частина

— *кредитом* (скорочено К-т). Отже, «дебет» і «кредит» рахунку відповідають його сторонам.

Для позначення залишків на рахунках бухгалтерського обліку користуються терміном «*сальдо*» (залишок рахунку). Звичайно сальдо на початок проведення операції (на початок звітної період) позначається як С1, а залишок на кінець проведення операцій (на кінець звітної періоду) —С2.

Для віддзеркалення господарських операцій на рахунках необхідне документальне підтвердження, як яке можуть бути паперові первинні документи, машинні носії, дискети і т. п., причому будь-який з них повинен мати юридичну силу.

Відповідно до балансу всі рахунки бухгалтерського обліку діляться на активні і пасивні, виходячи з цього, є дві схеми записів на рахунках.

Активні —це рахунки бухгалтерського обліку, на яких враховуються різні види майна, їх наявність, склад, рух. Наприклад, рахунок «Основні засоби», рахунок «Матеріали», рахунок «Каса в національній валюті», рахунок «Поточний валютний рахунок» і т.д. На активних рахунках залишки (сальдо) тільки дебетові.

Пасивні — це рахунки бухгалтерського обліку, на яких враховуються джерела формування майна (власний капітал), їх наявність, склад, рух, а також зобов'язання. Наприклад, рахунок «Статутний капітал», рахунок «Короткострокові кредити банків» і ін. На пасивних рахунках залишки тільки кредитові.

По активному рахунку відображаються:

по дебетовій стороні рахунку — залишки на початок і кінець проведення операцій і господарські операції, що викликають збільшення залишку;

по кредитовій стороні счета—лише господарські операції, що викликають зменшення залишку.

Для визначення залишку по активному рахунку на кінець проведення операції можна використовувати таку формулу:

$$C2=C1+Об.Д — Об.К. \quad (1)$$

По пасивному рахунку, на якому враховуються джерела формування майна,

відображаються:

по кредитовій стороні рахунку — залишки на початок і кінець проведення операцій і господарські операції, що викликають збільшення залишків;

по дебетовій стороні рахунку показуються лише господарські операції, що викликають зменшення залишків.

Використовуючи раніше приведені позначення, для визначення залишку по пасивному рахунку на кінець звітного періоду складемо таку формулу:

$$C2 = C1 + \text{Об.К} - \text{Об.Д.} \quad (2)$$

Залишки по активних рахунках, на яких відображається майно підприємства, і по пасивних рахівницях, на яких показуються джерела формування цього майна, потім ув'язуються і відповідно відображаються в активі і пасиві балансу.

Але бувають також і активно-пасивні рахунки, які мають ознаки як активних, так і пасивних рахунків. У таких рахівницях залишок може бути і дебетовим, і кредитовим або одночасно дебетовим і кредитовим (розгорнене сальдо).

Розгорнене сальдо в активно-пасивних рахунках в звичному порядку визначити неможливо, для цього необхідні дані аналітичного обліку. Аналітичний облік дає інформацію про стан розрахунків з кожним підзвітним лицем (наприклад, з працівником підприємства) і з кожним кредитором (наприклад, працівником підприємства якому наше підприємство повинне гроші), тобто виводиться сальдо по кожній підзвітній особі окремо, а потім підраховується загальна сума дебіторської і кредиторської заборгованості.

2. Метод подвійного запису, його контрольне і інформаційне значення

Отже, необхідність методу подвійного запису витікає з методу балансового угруповання майна підприємства.

Кожна господарська операція відображається на рахунках бухгалтерського

обліку *двічі* (методом подвійного запису): по *дебету одного* і *кредиту іншого рахунку*.

Слід зазначити, що складання кореспонденції рахунків розглядається на прикладах простих господарських операцій, які носять типовий і масовий характер. Їх зміст припускає, що господарська операція зачіпає дебет одного і кредит іншого рахунку, тобто в ній беруть участь тільки два рахунки.

Проте практика показує, що у фінансово-господарській діяльності мають місце такі операції, які відображаються по дебету одного і по кредиту декількох рахунків, а також по кредиту одного рахунку і по дебету декількох рахунків (складні кореспонденції).

Метод подвійного запису має велике контрольне значення, оскільки одна і та ж господарська операція в рівній сумі відображається двічі — по дебету одного і кредиту іншого рахунку. Тому у разі розбіжності сум по даній операції виявляється допущена помилка і встановлюється відповідальний за неї.

Одним із способів узагальнення даних бухгалтерських рахунків в балансі підприємства є складання оборотної відомості.

Оборотна відомість — це спосіб узагальнення облікової інформації, відображеної на рахунках бухгалтерського обліку. Оборотна відомість складається в кінці місяця на підставі даних рахунків про залишки (сальдо) на початок і кінець місяця і оборотах по дебету і кредиту рахунків за місяць.

У оборотну відомість записуються всі використовувані на підприємстві рахунки, при цьому на кожен рахунок відводиться один рядок. У цій відомості є три пари колонок, в яких по кожному рахунку показуються початкові сальдо, обороти по дебету і кредиту рахунку і кінцеве сальдо. При правильній організації бухгалтерського обліку обов'язково повинна бути попарна рівність підсумків в колонках, тобто підсумок дебетових початкових сальдо повинен дорівнювати підсумку кредитових початкових сальдо; підсумок дебетових оборотів по рахунку — підсумку кредитових оборотів; підсумок дебетових кінцевих сальдо — підсумку кредитових кінцевих сальдо.

Така рівність має наступне обґрунтування: рівність підсумків сальдо по

дебету і кредиту рахунків на початок і кінець місяця підтверджується будовою бухгалтерського балансу, оскільки підсумок дебетових сальдо по рахівницях показує суму майна підприємства, а підсумок кредитових сальдо — сумму джерел утворення цього майна.

Попарна рівність підсумків оборотної відомості по рахунках має велике контрольне значення, бо відсутність вказаної рівності свідчить про наявність помилок в облікових записах, які необхідно виявити і виправити.

Оборотна відомість по рахунках синтетичного обліку має істотне значення і для оцінки загального стану майна і джерел його формування за звітний місяць.

Інформація оборотної відомості використовується при складанні бухгалтерського балансу підприємства.

3. Рахунки синтетичного і аналітичного обліку

Рахунки бухгалтерського обліку бувають синтетичними і аналітичними.

На *синтетичних рахунках* бухгалтерського обліку відображається дані економічних групувань майна підприємства, джерел його формування і господарські операції в узагальненому вигляді в грошовому виразі. До таких рахівниць, наприклад, відносяться рахунки «Основні засоби», «Матеріали», «Розрахунки по оплаті праці», «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» і т.п.

Проте для управління фінансово-господарською діяльністю підприємства, оцінки його місця в ринковій економіці, стани розрахунків з конкурентами підприємства недостатньо мати в своєму розпорядженні лише загальні показники, необхідно мати деталізовані дані по кожному постачальнику матеріалів, кожному покупцю, по видах продукції, що виробляється, по кожному працівнику підприємства і т.д. Тому в розвиток економічних угруповань синтетичних рахунків відкриваються *аналітичні рахунки* — деталізовані рахунки, облік на яких здійснюється як в грошовому, так і в натуральному вимірюванні. Прикладами аналітичних рахунків можуть бути: рахунок Цементу № 400, рахунок

П. І. Краснова (менеджера) і т.п.

Субрахунки є проміжним групуванням аналітичних рахунків в межах відповідного синтетичного рахунку.

Синтетичні рахунки є рахунками I порядку, субрахунки — рахунками II порядку, аналітичні рахунки можуть бути III, IV, V і ін. порядку залежно від поставленої мети, пов'язаної з підготовкою, обґрунтуванням і ухваленням відповідних управлінських рішень або з'ясуванням положення підприємства на ринку, конкурентоспроможності продукції, що виробляється і реалізовується їм.

Аналітичні і синтетичні рахунки бухгалтерського обліку взаємозв'язані, оскільки на аналітичних рахунках відображаються ті ж види майна і джерела їх формування, господарські операції, що і на синтетичних рахунках, але по більш дробових економічних угрупованнях. Це означає, що загальні підсумкові дані аналітичних рахунків повинні бути рівні підсумковим даним відповідного синтетичного рахунку.

В даний час підприємствам дозволено вводити додаткові синтетичні рахунки і субрахунки, які допоможуть краще відображати їх фінансово-господарську діяльність. Проте деталізація облікової інформації на синтетичних рахунках, що знов вводяться, і субрахунках повинна викликатися потребою системи управління, вимогами розвитку ринкової економіки, а також повинна бути направлена на підвищення контрольних і аналітичних функцій бухгалтерського обліку.

План рахунків бухгалтерського обліку

Для отримання різносторонньої інформації, необхідної для управління і контролю, важливе значення має застосування науково обґрунтованого плану рахунків.

Під *планом рахунків* розуміють систематизований перелік рахунків, що визначає організацію всієї системи бухгалтерського обліку на підприємствах, в організаціях і установах з метою отримання інформації, необхідної для

управління і контролю.

План рахунків – це систематизований перелік найменувань і кодів рахунків, субрахунків бухгалтерського обліку, які використовуються для віддзеркалення діяльності підприємств, організацій.

План рахунків є директивним документом обов'язковим для всіх підприємств і організацій. В даний час в Україні існує план рахунків, який є єдиним для всіх галузей народного господарства, окрім кредитних і державних установ.

План рахунків розробляється на основі класифікації рахунків по їх економічному змісту і затверджується Міністерством фінансів (30 листопаду 1999г.).

БАЛАНС	
Необоротні активи 1 клас	1. Власний капітал 4 клас
Рахунки 10-19	Рахунки 40-46
П. Оборотні активи 2 клас	П. Забезпечення наступних витрат і платежів 4 клас
Рахунки 20-38	Рахунки 47-49
Ш. Витрати майбутніх періодів 3 клас	Ш. Довгострокові зобов'язання 5 клас
Рахунок 39	Рахунок 55
	1У. Поточні зобов'язання 6 клас
	Рахунки 60-68
	У. Доходи майбутніх періодів 6 клас
	Рахунок 69

У плані рахунків приведений код кожного рахунку, тобто умовне числове позначення, яке характеризує приналежність даного рахунку до певної групи.

Планом рахунків передбачені відповідні синтетичні рахунки з їх назвою і шифром, яку частіше називають головними рахівницями, або рахівницями першого порядку. Підприємство не має право самостійно вносити нові рахунки або вносити зміни в старі. Воно має право використовувати тільки ті рахунки, які

передбачені планом і в тому порядку, в якому передбачено інструкцією Міністерства фінансів.

В процесі розробки плану рахунків, використовувалися загальні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, основні положення Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», міжнародні і національні стандарти бухгалтерського обліку.

Тема 5.

КЛАСИФІКАЦІЯ РАХУНКІВ

План лекції

1. Класифікація рахунків за економічним змістом.
2. Класифікація рахунків за призначенням і структурою.

1. Класифікація рахунків за економічним змістом

Під класифікацією рахунків розуміють їх групування за певними однорідними ознаками.

Класифікація рахунків допомагає вивченню змісту і будови рахунків. Знаючи загальні, найбільш суттєві і відмінні ознаки окремих груп рахунків, легше визначити, для чого призначений та як використовується той або інший рахунок у бухгалтерському обліку.

Рахунки бухгалтерського обліку класифікуються за двома основними ознаками: за економічним змістом та призначенням і структурою.

Класифікація рахунків за економічним змістом відповідає змісту предмета бухгалтерського обліку і зумовлена класифікацією об'єктів обліку, тобто господарських засобів, їх джерел і процесів.

За економічним змістом рахунки бухгалтерського обліку поділяють на дві групи:

- рахунки обліку господарських засобів (активів) підприємства і процесів;
- рахунки обліку джерел формування господарських засобів.

Рахунки бухгалтерського обліку, які використовуються для обліку господарських засобів підприємства поділяються на:

- *необоротні активи і оборотні активи.*

Рахунки бухгалтерського обліку, які використовуються для обліку джерел

формування господарських засобів, поділяються на дві групи:

- *рахунки обліку джерел власних засобів;*
- *рахунки обліку джерел залучених (позикових) засобів.*

2. Класифікація за призначенням і структурою

Призначення рахунку свідчить про зміст дебету і кредиту, характер операцій, які на ньому відображаються, залишок (сальдо) на рахунку і його відображення в балансі. Призначення рахунку обумовлює його структуру, т. е. порядок побудови для відображення запису по дебету і по кредиту.

Зміст і призначення рахунків у свою чергу виявляють будову рахунків або їх структуру, т. е. характер і значення їхніх дебетових і кредитових записів і залишків, місце в балансі. Різні рахунки мають різну будову. Одні види рахунків по будову можуть мати тільки дебетові залишки і є активними, інші - тільки кредитові залишки і є пасивними.

Основні рахунки характеризують склад і структуру активів, капітал, забезпечення і зобов'язання. На підставі основних рахунків складають баланс підприємства. Основні рахунки по своєму призначенню можуть бути: інвентарними (матеріальними); грошовими, розрахунковими і рахунками капіталу.

Інвентарні рахунки призначені для обліку і руху матеріальних цінностей, які належать підприємству.

Рахунки, які призначені для обліку розрахункових операцій, відображають стан відносин між підприємством і іншими учасниками господарського процесу (постачальниками, покупцями, бюджетом, банками, працівниками). До цієї групи належать не тільки розрахункові рахунки у вузькому розумінні цього слова (дебітори, кредитори), а також всі рахунки, на яких враховується заборгованість цього підприємства іншим підприємствам, або інших підприємств даному по операціях спеціального характеру, наприклад по позиках, платежах до бюджету.

Регулюючі рахунки призначені для обліку сум, на які необхідно

зменшити або збільшити залишок по основних рахунках, з метою їх уточнення.

Засоби підприємства відображаються в одній незмінній оцінці. Проте в результаті господарських операцій здійснюється зміна оцінки окремих груп засобів, наприклад, зменшення первинної вартості основних засобів через знос, зменшення розміру прибутку в результаті її користування або внесення до бюджету відрахувань з прибутку.

Для обліку подібних змін в оцінки окремої статі балансу і використовуються регулюючі рахунки. Вони самостійно не відображають рух засобів підприємства, а тільки регулюють (коригують, уточнюють - шляхом зменшення або збільшення) оцінку засобів або джерел на тих рахунках, на додаток до яких вони відкриваються.

На регулюючих рахунках враховується тільки різниця в цінах або фактична сума використаного прибутку, сума, на яку необхідно зменшити або збільшити залишки на основних рахунках, щоб отримати залишок в необхідних цінах або щоб отримати суму не використаного прибутку.

Оскільки вони зменшують залишок на відповідних рахунках, їх називають контрарними. Призначені вони для обліку сум, на які необхідно зменшити залишок на відповідних основних рахунках, які нами регулюються. Вони підрозділяються на котрактивні і контрпасивні. Розрізняються котрактивні від контрпасивних рахунків місцем їх розміщення в балансі.

Контрактівні рахунки знаходяться в активі балансу, хоча за формою записів на них вони є пасивними (рахунок 13).

Контрпасивні рахунки розміщуються в пасиві балансу, хоча є активними (рахунок 46).

Операційні рахунки призначені для проміжного накопичення витрат і прибутків по окремих господарських операціях. Більшість з цих рахунків не мають початкового і кінцевого сальдо. Операційні рахунки діляться: на розподільчі і калькуляційні рахунки.

Розподільчі рахунки призначені для обліку витрат, які вимагають перерозподілу, тому що на момент їхнього створення не можуть бути віднесені на

відповідні рахунки. Розподільчі рахунки діляться на збірно-розподільчі і бюджетно-розподільчі (звітно-розподільчі) рахунки.

Збірно-розподільчі рахунки накопичують витрати протягом певного періоду, які потім з певною базою розподіляються і переносяться на інші рахунки (рахунок 91).

Бюджетно-розподільчі рахунки призначені для обліку сум витрат (прибутків), які виплачуються або надходять одноразово, але по своєму економічному змісту не можуть бути одночасно віднесені до складу витрат (прибутків) поточного звітного періоду, а вимагають розподілу між декількома звітними періодами (рахунки 39, 69).

Калькуляційні рахунки призначені для обліку витрат по окремих статтях калькуляції і визначення собівартості по операціях (процесам) заготовляння матеріалів, виробництва продукції, придбання товарів, виконання робіт або надання послуг. По дебету калькуляційних рахунків збираються всі понесені витрати, які формують собівартість придбаних матеріалів, виготовленої продукції.

Фінансово-результативні рахунки використовуються для відображення і порівняння витрат і прибутків. Такі рахунки ділять на операційно-результативні і фінансово-результативні рахунки.

Фінансово-результативні рахунки призначені для обліку і контролю прибутку і збитку як фінансових результатів господарської діяльності підприємства. Рахунок 44. Він призначений для обліку фінансових результатів господарської діяльності підприємства і виявлення чистого прибутку або збитку, в кредиті відображаються прибутки, в дебеті - збитки або користування прибутку. Рахунок може бути активним або пасивним; кредитовий залишок (перевищення прибутку над збитком) означає чистий прибуток, а дебетовий (перевищення збитків над прибутком) - чистий збиток.

Тема 6.

ОБЛІК ОСНОВНИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ

План лекції

- 1. Облік процесу праці та її оплати.**
- 2. Облік процесу постачання.**
- 3. Облік процесу виробництва.**
- 4. Облік процесу реалізації.**

1. Облік процесу праці та її оплати

У ході використання коштів та матеріальних засобів підприємства, які перебувають у безперервному русі внаслідок проведення господарських операцій, здійснюються господарські процеси. Вони є найважливішими об'єктами бухгалтерського обліку і відображають господарську діяльність кожного підприємства. Під господарським процесом розуміють сукупність однорідних операцій, спрямованих на виконання певного господарського завдання.

Здійснення будь-якого господарського процесу обов'язково пов'язане із застосуванням праці та її оплатою. Облік цього процесу має забезпечити контроль за використанням праці, рівнем її оплати, здійсненням розрахунків з робітниками і службовцями.

Усі дані первинних документів, що в них відображено затрати праці та нараховану оплату її, групують окремо за прізвищами працівників з тим, щоб підрахувати оплату кожному, а також за напрямками витрат відповідно до процесів, за виконання яких було нараховано оплату. Це дає можливість віднести нараховану оплату на витрати саме того виробництва, з яким її пов'язано.

У бухгалтерському обліку розрахунки з оплати праці фіксуються на рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці». Це пасивний рахунок. На кредиті цього рахунка відображають нараховану оплату, установлені доплати, премії та інші виплати, а на дебеті відображають суми встановлених утримань та фактичних виплат

заробітної плати. Сальдо за вказаним рахунком є кредитовим і показує заборгованість підприємства робітникам і службовцям з оплати праці. Чинними положеннями передбачено, що на суму нарахованої оплати всі підприємства в обов'язковому порядку здійснюють установлені законом нарахування (на створення пенсійного фонду, на соціальне страхування, збір на випадок безробіття). Ці нарахування є додатковими витратами підприємства і їх відносять на витрати тих виробництв і господарств, на які було віднесено нараховану базову оплату праці. При цьому на суму вказаних нарахувань у пенсійний фонд та на соціальне страхування і на суму збору на випадок безробіття кредитують рахунок 65 «Розрахунки зі страхування».

Із нарахованої заробітної плати здійснюють утримання, які передбачені чинним законодавством, воно ж визначає і відповідну величину цих утримань. До них відносять: прибутковий податок з громадян, стягнення за виконавчими листами (аліменти та ін.), відрахування в пенсійний фонд та на соціальне страхування. Усі види утримань відображають на дебеті рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці».

Виплата заробітної плати відображається на дебеті рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці» і кредиті рахунка 30 «Каса». Заробітна плата виплачується робітникам і службовцям протягом трьох повних робочих днів. Своєчасно не одержана працівником заробітна плата називається депонованою і обліковується на окремому субрахунку рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці».

2. Облік процесу постачання

Необхідною передумовою успішного здійснення виробничого процесу, як головної ланки діяльності підприємств, є наявність та раціональне використання предметів праці. Саме з них виготовляється відповідна продукція і вони, будучи її матеріальною основою, відіграють найважливішу роль у здійсненні цього процесу взагалі.

У господарській діяльності підприємств використовуються різні види

предметів праці. До них належать сировина й матеріали, паливо, запасні частини, будівельні матеріали та ін. Для обліку кожного виду вказаних матеріальних цінностей відведено в плані рахунків окремий синтетичний рахунок 20 «Виробничі запаси». Цей рахунок є активним. На дебеті його відображають надходження матеріалів, а на кредиті — їх списання. Сальдо за цим рахунком завжди є дебетовим і показує наявність відповідних видів товарно-матеріальних цінностей на кінець звітного періоду.

Вартість, за якою придбано виробничі запаси, називається купівельною. Крім того, підприємство несе витрати для транспортування цих матеріалів, виконання вантажно-розвантажувальних та інших робіт. Ці витрати називаються транспортно-заготівельними. Якщо їх додати до купівельної вартості відповідних предметів праці, то це і буде їх фактична вартість.

Основними завданнями обліку процесу заготівлі предметів праці є забезпечення інформації про кількість і вартість одержаних видів матеріальних цінностей, контроль за станом запасів та відповідність їх чинним нормативам, контроль за правильним зберіганням та раціональним їх використанням, за визначенням фактичної вартості придбаних та списаних виробничих запасів.

У господарській діяльності підприємств використовується досить широка номенклатура матеріалів, яка нерідко нараховує тисячі назв. За таких умов досить трудомістким є визначення фактичної вартості кожного виду матеріалів. У зв'язку з цим у поточному обліку матеріали обліковують за купівельними (оптовими) або планово-обліковими (незмінними протягом року) цінами і на окремому аналітичному рахунку до кожної групи виробничих запасів обліковують транспортно-заготівельні витрати або відхилення від облікових цін. Унаслідок цього на синтетичному рахунку виробничі запаси будуть відображені за фактичною вартістю, а в аналітичному обліку окремо за складовими частинами: купівельною вартістю і транспортно-заготівельними витратами.

3. Облік процесу виробництва

Процес виробництва відбиває, з одного боку, процес споживання засобів виробництва та живої праці, що становить виробничі витрати підприємства, а з другого — виготовлення продукції, виконання робіт чи надання певних послуг як матеріального втілення понесених виробником витрат.

Усі витрати, пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції, становлять її виробничу собівартість. Для визначення її здійснюється аналітичний облік витрат на виробництво. Аналітичні рахунки відкривають за видами виготовленої продукції, виконуваних робіт чи послуг. За способом віднесення витрат на конкретні об'єкти (аналітичні рахунки) вони поділяються на прямі й непрямі.

Прямі — це такі витрати, які пов'язані з виробництвом певного виду продукції: в момент їхнього здійснення їх відносять на собівартість цієї продукції і відображають безпосередньо (прямо) в складі витрат з її виробництва.

Непрямі витрати пов'язано з роботою господарських підрозділів або підприємства в цілому, тому в момент їхнього здійснення вони не можуть бути віднесені на виробництво конкретного виду продукції. Ці витрати в поточному обліку відображаються на окремих рахунках і лише після завершення звітного періоду їх розподіляють між окремими видами продукції пропорційно встановленій базі.

Облік прямих витрат на виробництво здійснюється на рахунку 23 «Виробництво», а для обліку непрямих витрат призначено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Облік процесу виробництва на вказаних рахунках ведеться з метою здійснення контролю за виконанням завдання з випуску кожного виду продукції та визначення її фактичної собівартості.

На аналітичних рахунках виробництва в поточному обліку протягом місяця відображають лише прямі витрати, а в кінці місяця на них відносять і непрямі витрати в порядку їх розподілу. Отже, на дебеті рахунків виробництва відображають всі витрати, пов'язані з виробництвом продукції. На кредиті цих

рахунків відображають витрати, які ввійшли в собівартість закінченої продукції, тобто випуск продукції за її фактичною собівартістю. Сальдо цих рахунків може бути лише дебетовим і воно показує витрати, що відносяться до незакінченої продукції, тобто відображає вартість незавершеного виробництва. На аналітичних рахунках витрати відображають у розрізі їх окремих видів — статей, перелік котрих визначається типовими положеннями окремо для кожної галузі. Така побудова аналітичних рахунків забезпечує необхідну інформацію для здійснення контролю та аналізу.

За даними аналітичних рахунків визначають (калькулюють) собівартість кожного окремого виду виробленої продукції.

Непрямі витрати обліковують за групами в розрізі встановленої номенклатури статей, що уможлиблює контроль за їх рівнем, дотримання встановленого кошторису цих витрат та визначення загальної їх суми за звітний період. У кінці звітного періоду непрямі витрати розподіляють між видами виробництва пропорційно сумі оплати праці чи всім прямим витратам, віднесеним на виробництво відповідних видів продукції, як це передбачено галузевими положеннями.

4. Облік процесу реалізації

Реалізація продукції, робіт і послуг є важливим і завершальним етапом кругообігу засобів підприємства. Тут натуральна їхня форма набирає характеру грошової.

Основними завданнями обліку процесу реалізації є забезпечення інформації про обсяг реалізованої продукції в розрізі її окремих видів та виявлення фінансових результатів як щодо підприємства в цілому, так і щодо окремих видів продукції, а також забезпечення контролю за формуванням повної собівартості проданої продукції та рівнем реалізаційних цін.

Процес реалізації завжди передбачає, з одного боку, передачу відповідної продукції від виробника покупцеві, а з другого — проведення розрахунків згідно

з договірною ціною цієї продукції. Отже, кожен вид продукції, що реалізується, матиме дві оцінки: одну для самого виробника — виробничу собівартість, іншу — для покупця (ціну реалізації). Облік процесу реалізації відображується на рахунках класу 7 і 9. На дебеті рахунків класу 9 відображують виробничу собівартість реалізованої продукції, витрати при реалізації продукції (рахунки 90, 93, 92), а на кредиті рахунків класу 7 (рахунок 70, 71, 72 та ін.) — її реалізаційну вартість, суму виручки. При цьому на дебеті цих рахунків (класу 7) відображують податки, що підлягають оплаті, та вирахування з доходів, як-от: знижки, надані покупцеві, повернення ним уже оплачених товарів і ін. Порівнювання цих двох оцінок продукції дає змогу визначити фінансовий результат від її реалізації (рахунок 79).

Готова продукція на промислових підприємствах щоденно, чи з певною періодичністю протягом місяця, надходить з виробництва. У цей же період її відпускають (реалізують) відповідним покупцям за встановленою конкретною ціною.

Оскільки готова продукція в поточному обліку відображається за плановою собівартістю, то на кінець місяця виникає необхідність розрахувати та списати відхилення фактичної собівартості від планової щодо реалізованої частини продукції.

Тема 7.

ДОКУМЕНТАЦІЯ І ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ

План лекції

1. Первинна документація господарських операцій.

2. Інвентаризація.

1. Первинна документація господарських операцій

Документація - це спосіб суцільного, безперервного первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку шляхом їхнього документального оформлення.

Оскільки на підприємстві здійснюється велика кількість різноманітних господарських операцій, існує множина різних за своїм змістом і формі документів. Більшість їх взаємозв'язане, і зміст одних документів витікає із змісту інших.

Бухгалтерський документ представляє собою письмове свідоцтво, яке підтверджує факт здійснення господарської операції, право на її здійснення або встановлює матеріальну відповідальність працівників за довірені їм цінності. Первинні господарські операції відображаються на паперових і машинних носіях інформації.

Первинні документи, у тому числі на паперових і машинних носіях інформації, повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування документа (форми), код форми, дату і місце складання, назву підприємства, від імені якого складений документ, зміст і об'єм господарської операції, вимірники господарської операції, посада особи, відповідальної за ведення господарської операції і правильність її оформлення, особистий підпис або інші знаки, що однозначно ідентифікують особу, яка здійснювала господарську операцію.

В залежності ох характеру операції і технології обробки даних до первинних документів можуть бути віднесені додаткові реквізити.

При складанні документів на машинних носіях інформації підприємства, установи зобов'язані за свій рахунок і власними силами виготовити їхні копії на паперових носіях на вимогу контролюючих або судових органів і своїх клієнтів.

Первинні документи повинні бути складені у момент здійснення операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після закінчення операції.

Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, передачу їх у встановлені терміни для віддзеркалення в бухгалтерському обліку, за достовірність даних, приведених в документах, несуть осіб, які склали і підписали ці документи.

В Україні єдину типову форму первинних документів по ділянках обліку розробляють централізований. Розроблені первинні документи є обов'язковими для виконання на підприємствах. Такі первинні документи в практичній роботі називають уніфікованими формами (наприклад, форми касових документів, банківських документів і т. д.).

Бухгалтерські документи класифікуються по наступних ознаках: призначенню, порядку складання і способу обхвату операцій.

Необхідна для відображення в бухгалтерському обліку інформація, яка міститься в ухвалених до обліку первинних документах, нагромаджується і систематизував в облікових реєстрах, рекомендованих Міністерством фінансів України. Підприємства, які складають облікові реєстри на машинних носіях, зобов'язані забезпечити технічні засоби для їхнього відтворення в зручному для читання вигляді

Після обробки первинні документи і облікові реєстри, звітність підлягають обов'язковій передачі в архівне зберігання.

Термін збереження первинних документів, облікових реєстрів, звітності в архіві підприємства визначається Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України.

2. Інвентаризація

Інвентаризація - це спосіб виявлення у обліку тих засобів і джерел (або їхня відсутність), які не знайшли документального віддзеркалення в поточному обліку.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність" 996-ХІУ від 16.07.99 р. підприємства для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їхня наявність, стан і оцінка.

Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим відповідно до законодавства.

На деяких підприємствах інвентаризації проводяться не як разові заходи, а як постійний процес. Керівники таких підприємств затверджують постійно діючу інвентаризаційну комісію, яка щодня (або по особливому графіку) відвідує місця зберігання матеріальних цінностей і проводить інвентаризацію тільки окремих видів цінностей.

Відповідальність за організацію проведення інвентаризації несе керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для її проведення в стислі терміни, визначити об'єкти, кількість і терміни інвентаризації, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим.

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їхнього зіставлення з фактичною наявністю майна.

Основними задачами інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків строгої звітності, грошових коштів в касах, на реєстраційних, бюджетних, валютних і поточних рахунках;
- виявлення невикористаних матеріальних цінностей;
- дотримання умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил змісту і експлуатації матеріальних цінностей;
- перевірка реальної вартості врахованих на Балансі матеріальних цінностей,

сум дебіторською і кредиторською заборгованості, у тому числі і тієї, по відношенню до якої термін позовної давності пройшов, і іншої статі Балансу.

Залежно від повноти обхвату господарських засобів інвентаризації підрозділяються на **повні і часткові**. Інвентаризація, що охоплює всі господарські засоби і розрахунки підприємства, називається повною. Повні інвентаризації - річні. Часткова інвентаризація охоплює який-небудь один вид господарських засобів (матеріальні цінності, основні засоби, господарський інвентар, каса, незавершене виробництво і т.д.).

Відповідальність за організацію проведення інвентаризації несе керівник підприємства, установи.

В звітному році кількість інвентаризацій, дати їх проведення, перелік майна і зобов'язань, що підлягають інвентаризації, визначаються підприємством, установою, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Для проведення інвентаризації створюються комісії на підставі наказу керівника підприємства. До складу інвентаризаційної комісії входить головний бухгалтер організації, підприємства (або інший представник бухгалтерії) на правах заступника голови інвентаризаційної комісії.

До початку проведення обов'язковою або призначеною підприємством, установою інвентаризації у присутності комісії матеріально відповідальні особи складають звіт про останні проведені операції, відображають їх в складському обліку і разом з описом документів під розписку здають в бухгалтерію. Матеріально відповідальні особи дають комісії розписку, в якій підтверджують, що всі прибуткові і витратні документи, здані в бухгалтерію, і всі матеріальні цінності, довірені їхньому зберіганню, знаходяться в приміщенні складу або в інших місцях. Якщо підрозділ здійснює реалізацію матеріальних цінностей за готівку гроші, то перш за все підраховується сума готівки: реєструються показники лічильників касових апаратів, готівка звіряється з свідченнями касового апарату. Під час інвентаризації прибуткові і витратні операції з матеріальними цінностями, як правило, не здійснюються

Дані про наявність тих або інших цінностей з вказівкою назви, відмітних

ознак, включаючи номенклатурний номер, одиниці вимірювання і кількість фактично виявлених натуральних одиниць, записуються в інвентаризаційний опис. Кожна сторінка опису підписується всіма членами комісії і матеріально відповідальними особами. В кінці кожної сторінки цифрами і словами записується загальна сума натуральних одиниць, відображених на даній сторінці. На останній сторінці інвентаризаційного опису матеріально відповідальні особи підтверджують, що всі матеріальні цінності враховані і відображені в інвентаризаційному описі правильно і повністю, ніяких пропусків і не включених в опис предметів не є. Інвентаризаційні описи складаються у необхідній кількості екземплярів, один з яких вручається матеріально відповідальним особам.

Тема 8.

ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ, ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО

План лекції

1. Облікові реєстри і техніка облікової реєстрації
2. Форми бухгалтерського обліку

1. Облікові реєстри і техніка облікової реєстрації

Облікові реєстри – це рахункові таблиці певної форми, побудовані відповідно до економічного групування даних про майно і джерела його формування. Вони служать для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Господарські операції, оформлені відповідними документами, з метою отримання узагальненої інформації про наявність і зміни майна підприємства і його джерел, господарських процесах і фінансових результатах діяльності підлягають групуванню і відображенню в певному порядку в *облікових реєстрах*.

Записи господарських операцій в реєстрах називаються *обліковою реєстрацією*. Інформація, що міститься в облікових реєстрах, використовується для оперативного керівництва, економічного аналізу, а також складання звітності. Тому своєчасне і правильне відображення господарських операцій в облікових реєстрах — одна з обов'язкових умов якості і оперативності обліку.

Облікові реєстри (книги, відомості, журнали і т.п.) призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування і узагальнення інформації про господарські операції, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах.

Облікові реєстри складаються щомісячно. Облікові реєстри підписуються виконавцями і головним бухгалтером або особою, на яке покладено ведення

бухгалтерського обліку підприємства.

Господарські операції відображаються в облікових регістрах під час вступу первинних документів або підсумками за місяць, залежно від характеру і змісту операцій. Інформація в облікові регістри переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

Підсумкові записи в журналах звіряються з даними первинних документів, які були підставою для записів, і з відомостями.

На документах, дані яких включені в облікові регістри, указують номери відповідних облікових регістрів і порядкові номери записів в них (номер рядка). По документах, дані яких відображені в облікових регістрах загальним підсумком, номер регістра і номер запису указують на окремому листі, який додається до зброшурованих документів.

За зовнішнім виглядом облікові регістри поділяють на *книги, картки, окремі листи*.

По характеру записів облікові регістри поділяють на *хронологічні, систематичні і комбіновані*.

За обсягом змісту записів облікові регістри поділяють на *регістри синтетичного, аналітичного обліку і комбіновані*.

Порядок запису господарських операцій в облікові регістри регламентується Положенням про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку. Відповідно до цього Положення господарські операції в облікові регістри записують тільки на підставі належно оформлених і оброблених документів темного кольори чорнилом (або пастою кулькових ручок), засобами механізації або іншими засобами, що забезпечують збереження записів протягом довгого часу і застережливими внесення несанкціонованих і непомітних виправлень.

Підприємства і організації, які складають облікові регістри на машиночитасмих носіях, повинні забезпечити їх відтворення в зручному для читання вигляді.

Відповідальність за правильність реєстрації інформації в облікових

регістрах несуть особи, що склали і підписали їх. Перенесення інформації з первинних документів в облікові реєстри повинне здійснюватися по мірі їх надходження до місця обробки (у бухгалтерію, на обчислювальні установки), проте не пізніше терміну, що забезпечує своєчасну виплату заробітної платні, складання декларацій, бухгалтерської і статистичної звітності.

Записи господарських операцій в облікові реєстри повинні бути чіткими і зрозумілими. Стирання і необумовлені виправлення, пропуски строчок і приписки між строчками не дозволяються.

В кінці місяця в облікових регістрах по кожному рахунку підраховують оборот по дебету і кредиту і визначають залишки на 1-е число наступного за звітним місяця. Цей завершальний етап облікової роботи потрібен для перевірки правильності облікових записів, а також для отримання інформації, необхідної для складання звітності.

2. **Форми бухгалтерського обліку**

Однією з важливих передумов раціональної організації обліку є застосування найефективнішої форми бухгалтерського обліку, його технічної оснащеності.

Під формою бухгалтерського обліку розуміють певну систему взаємозв'язаних між собою облікових реєстрів встановленої форми і змісту, що обумовлює послідовність і способи облікових записів.

Основними відмітними ознаками, що визначають особливості окремих форм бухгалтерського обліку, є:

- зовнішній вигляд і будова облікових реєстрів,
- взаємозв'язок реєстрів синтетичного і аналітичного обліку, послідовність і техніка облікової реєстрації.

Сучасними формами бухгалтерського обліку, вживаними на підприємствах і в організаціях, є: **меморіально-ордерна, Журнал-головна, журнально-ордерна і автоматизована (комп'ютерна).**

Меморіально-ордерна (контрольно-шахова) форма бухгалтерського обліку характеризується тим, що на підставі оформлених і оброблених документів (первинних або згрупованих) складають *меморіальні ордери*. У них робиться посилання на документ, що послужив підставою для записів (або стисло висловлюється зміст операції), його номер і дата складання, указуються кореспондуючі рахунки і сума. Це сприяє впорядкуванню записів.

Меморіальні ордери складаються як на один документ, так і на групу однорідних документів. Меморіальні ордери реєструються в Реєстраційному журналі (регістр хронологічного обліку). Реєстраційний журнал призначений для забезпечення збереження меморіальних ордерів, а також для подальшої перевірки повноти і правильності облікових записів на синтетичних рахунках. Після реєстрації дані меморіальних ордерів записують в Головну книгу, що є систематичним регістром синтетичного обліку. Рахунки Головної книги будуються за *шаховим принципом*. Така побудова Головної книги забезпечує контроль кореспондуючих рахунків, дозволяє аналізувати господарські обороти за даними рахунків синтетичного обліку. .

В кінці місяця, підраховують обороти по дебету і кредиту кожного рахунку, визначають залишки і складають оборотну відомість. При цьому побудова рахунків Головної книги дозволяє складати оборотну відомість по синтетичних рахівницях *не тільки простої, але і шахової форми*.

Аналітичний облік при меморіально-ордерній формі ведуть на картках, а касових операцій — в Касовій книзі. Записи в реєстри аналітичного обліку роблять на підставі первинних документів, прикладених до меморіального ордера. Після закінчення місяця підраховують підсумки і складають оборотні відомості по рахунках аналітичного обліку. Після звірки записів за даними рахунків складають баланс і інші форми звітності.

Перевагами цієї форми бухгалтерського обліку є то, що використання меморіальних ордерів сприяє впорядкуванню систематичного обліку, а звірка дебетових і кредитових оборотів по рахівницях Головної книги з оборотом Реєстраційного журналу дає можливість перевірити повноту і правильність

облікових записів. Проте при певних перевагах меморіально-ордерна форма має значний ряд істотних недоліків, що істотно знижують її використання на підприємствах і в організаціях.

Форма бухгалтерського обліку Журнал-головна є спрощеним варіантом меморіально-ордерної форми і використовується на невеликих за об'ємом діяльності підприємствах і в установах, план рахунків яких передбачає незначну кількість рахунків синтетичного обліку (малі і середні підприємства, бюджетні установи і ін.). Свою назву ця форма одержала від основного її реєстра синтетичного обліку — книги Журнал-головна.

Особливістю цієї форми бухгалтерського обліку є поєднання хронологічного і систематичного обліку по синтетичних рахунках в одному комбінованому реєстрі — книзі Журнал-головна, що поєднує в собі Реєстраційний журнал і Головну книгу. У лівій частині книги (перші чотири графи) ведуть хронологічну реєстрацію господарських операцій, оформлених відповідними документами. Ця частина книги замінює Реєстраційний журнал. Права частина книги розділена на ряд подвійних граф і призначена для систематизації зареєстрованих господарських операцій по дебету і кредиту відповідних синтетичних рахунків. Ця частина книги замінює Головну книгу.

Кожну господарську операцію (на підставі відповідних документів або меморіальних ордерів) записують у відповідному рядку книги Журнал-головна три рази: у графі оборотів, по дебету одного і кредиту іншого рахунку. В кінці місяця підраховують підсумки загальної суми обороту, а також дебетових і кредитових оборотів синтетичних рахунків.

Аналітичний облік ведуть на картках або в книгах. Господарські операції в них відображають на підставі відповідних документів, прикладених до меморіального ордера. В кінці місяця за даними аналітичних рахунків складають оборотні відомості, підсумки яких звіряють з даними відповідних синтетичних рахунків в книзі Журнал-головна. Після перевірки правильності записів на рахунках складають баланс і інші форми звітності.

Основною перевагою форми Журнал-головна є простота і наочність записів

в синтетичному обліку. Проте при використуванні великої кількості синтетичних рахунків ця форма втрачає наочність записів.

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку базується на широкому використуванні системи накопичувальних реєстрів — журналів-ордерів і допоміжних відомостей до них.

Записи в журнали-ордери (основні реєстри) здійснюють безпосередньо на підставі виконавчих документів по мірі їх обробки (без складання меморіальних ордерів). У журналах-ордерах хронологічний і систематичний облік суміщені. Звідси зрозуміла і назва цих реєстрів:

вони одночасно служать журналами (оскільки записи в них здійснюються в хронологічному порядку) і ордерами (оскільки місячні обороти журналів-ордерів в розрізі кореспондуючих рахунків замінюють собою меморіальні ордери).

Журнали-ордери для попередження повторних записів побудовані за *кредитовою ознакою*: всі операції відображають по кредиту даного синтетичного рахунку і дебету кореспондуючих з ним рахунків. Кредитова ознака узята в основу побудови журналів-ордерів тому, що кредит рахунку в більшості випадків показує як би початок руху засобів, звідки вони поступають, а дебет — його закінчення, тобто куди засоби використані.

Записи господарських операцій в журналі-ордері здійснюють за *шаховим принципом*: у один робочий прийом суму операції записують одночасно по дебету і кредиту кореспондуючих рахунків. Це дозволяє значно скоротити кількість облікових записів, зменшити об'єм облікової роботи і підвищити якість самого обліку.

В кінці місяця по кожному журналу-ордеру підраховуються обороти. Місячні обороти журналів-ордерів переносять в Головну книгу, призначену для узагальнення даних поточного обліку журналів-ордерів. Для кожного синтетичного рахунку в книзі відводиться окрема сторінка, а для запису місячних оборотів — окремий рядок. Кредитові обороти журналів-ордерів в Головну книгу переносяться загальним підсумком; дебетові обороти рахунків записуються окремими сумами з різних журналів-ордерів (щоб показати кореспонденцію

дебетового обороту). Таким чином, журнали-ордери і Головна книга взаємно доповнюють один одного і дають розгорнену кореспонденцію по дебету і кредиту кожного рахунку.

В кінці місяця по кожному синтетичному рахунку Головної книги виводять залишок, який записують в окрему графу. За даними Головної книги складають баланс.

Однією з істотних переваг журнально-ордерної форми обліку є пристосованість облікових реєстрів для складання звітності. Для цього завчасно в журналах-ордерах передбачається перелік показників звітності, в розрізі яких і здійснюється поточний облік.

Комп'ютерна форма бухгалтерського обліку. Упровадження в обліковий процес комп'ютерної техніки зумовило заміну паперових носіїв інформації технічними з доданням їм, згідно Положенню про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку (затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88), юридичної сили. Первинна інформація про господарські операції вводиться в комп'ютерну систему програмістом або самим бухгалтером, який здійснює візуальний і машинний контроль, веде діалог, виправляє помилки, обробляє за допомогою комп'ютера інформацію; за допомогою друкуючого пристрою одержує відповідні машинограми (документів, реєстрів синтетичного і аналітичного обліку, оборотних і сальдових відомостей, звітних форм). Документи і машинограми для додання ним юридичної сили повинні відповідати вимогам стандартів і бути закодованими згідно із затвердженою системою кодифікування. Підписи осіб, відповідальних за достовірність інформації, виконуються у вигляді пароля або іншим способом авторизації, дозволяючи однозначно ідентифікувати особу, що здійснила операцію, і виключає можливість користування чужими кодами.

Таким чином, система обліку, що базується на використуванні сучасної обчислювальної техніки, є особливою формою бухгалтерського обліку, що відповідає сучасним вимогам управління і забезпечує: поєднання документації і реєстрації облікової інформації, зниження трудомісткості обліку з одночасним

підвищенням достовірності і оперативності інформації; інтеграцію всіх видів обліку — оперативного, бухгалтерського, статистичного; своєчасне представлення інформації, необхідної для управління.

Малі підприємства самостійно обирають форму бухгалтерського обліку, виходячи з потреб свого виробництва і управління, їх складності і чисельності працюючих. Підприємствам, зайнятим в матеріальній сфері виробництва, рекомендується використовувати облікові регістри, передбачені журнально-ордерною формою бухгалтерського обліку. Підприємства торгівлі, громадського харчування і постачальницько-збутові організації використовують скорочену журнально-ордерну форму бухгалтерського обліку.

Тема 9.

ФІНАНСОВА (БУХГАЛТЕРСЬКА) ЗВІТНІСТЬ

План лекції

1. Поняття, види і склад фінансової звітності
2. Розкриття інформації у фінансовій звітності

1. Поняття, види і склад фінансової звітності

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для ухвалення рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух засобів підприємства.

Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів відносно:

- придбання, продажі і володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпечення зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, які підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства;
- інших рішень.

Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

Фінансова звітність складається з Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал і приміток до звітів.

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними Положеннями (стандартами).

Стаття приводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає наступним критеріям:

—існує вірогідність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;

—Оцінка статті може бути достовірно визначена.

У фінансову звітність включаються показники діяльності філіалів, представництв, відділень і інших відособлених підрозділів підприємства.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік.

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду,

Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року, Перший звітний період новоутвореного підприємства може складати менше 12 місяців, але не може перевищувати 15 місяців. Звітним періодом ліквідовуваного підприємства є період з початку року до моменту ліквідації.

Інформація, що міститься у фінансових звітах, повинна бути дохідливою і розрахованою на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони володіють достатніми знаннями і зацікавлені в сприйнятті цієї інформації.

Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на ухвалення рішень користувачами, дає можливість вчасно оцінити минулі, справжні і майбутні події, підтвердити і скоректувати їх оцінки, зроблені у минулому.

Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, приведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок і спотворень, здатних вплинути на рішення користувачів звітності»

Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

—фінансові звіти підприємства за різні періоди;

—фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є приведення відповідної інформації попереднього періоду і розкриття інформації про облікову політику і її зміну..

2.Розкриття інформації у фінансовій звітності

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

- підприємство;
- дату звітності і звітному періоді;
- валюту звітності і одиниці її вимірювання;
- відповідну інформацію щодо звітного і попереднього періодів;
- облікову політику і підприємства і її змінах;
- консолідацію фінансових звітів;
- припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
- обмеження щодо володіння активами;
- участь в спільних підприємствах;
- виявлених помилках минулих років і пов'язаних з ними коректуваннях;
- переоцінці статі фінансових звітів;
- іншої інформації, розкриття якої передбачене відповідними Положеннями (стандартами).

Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

- найменування, організаційно-правову форму і місце знаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адреса офісу);
- короткий опис основної діяльності підприємства;
- найменування органу управління, у віданні якого знаходиться підприємство, або назва його материнської (холдингової) компанії;
- середню чисельність персоналу підприємства на звітний період.

Кожен фінансовий звіт повинен містити дату, за станом на яку приведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складений фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, то причини і слідства цього повинні бути розкриті в примітках до фінансової звітності.

У фінансовій звітності повинні бути вказані валюта, в якій відображені елементи звітності, і одиниця її вимірювання. Якщо валюта звітності

відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство повинне розкрити причини цього і методи, використані для перекладу фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

Підприємство повинне освітлювати вибрану облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статі звітності;
- методів обліку окремої статі звітності.

Інформація, яка підлягає розкриттю, приводиться безпосередньо у фінансових звітах або примітках до них.

У примітках до фінансових звітів належить розкривати:

- облікову політику підприємства;
- інформацію, яка не приведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою згідно відповідним Положенням (стандартам);
- інформацію, яка містить додатковий аналіз статі звітності, необхідний для забезпечення її ясності і доцільності.

Бухгалтерські звіти і баланси підписують керівник (власник) і головний бухгалтер, а за відсутності на підприємстві бухгалтерської служби — фахівець, що веде облік.

Бібліографічний апарат

1. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / За ред. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 680с.
2. Бухгалтерський фінансовий облік в Україні / За ред. Хом'яка Р. Л. – Львів «Інтелект-Захід», 2004. – 908 с.
3. Грабова Н.М., Добровський В.М. Бухгалтерський облік на виробничих і торгівельних підприємствах 2000: Навчальний посібник для студентів ВУЗів / – К.: «Видавництво А.С.К.», 2004. - 624с.
4. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні: Навчальний посібник – 5-те вид. – К.: «Видавництво А.С.К.», 2003. – 847с.
5. Кужельний М. В. Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334с., іл.
6. Лишиленко О. В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 218с.
7. Настоящий бухучет. – Харьков: Издательский дом «ФАКТОР», 2006. – 1069с.
8. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник для студентів вищих закладів – 7 вид., доповнене і перероблене – К.: «Видавництво А.С.К.», 2002. – 784с.
9. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447с.