

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний університет «Запорізька політехніка»

Конспект лекцій з дисципліни
«Бухгалтерський облік»
для здобувачів вищої освіти за освітньо-
кваліфікаційним ступенем «бакалавр»
денної та заочної форм навчання спеціальності
072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
Частина 2

2023

Конспект лекцій з дисципліни «Бухгалтерський облік» для здобувачів вищої освіти за освітньо-кваліфікаційним ступенем «бакалавр» денної та заочної форм навчання спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування» (Частина 2) / Укл. О.П. Зоря – Запоріжжя: НУ «Запорізька політехніка», 2023. – 74 с.

Укладач: О.П. Зоря, к.с.н., доцент

Рецензент: Н.Г. Фатюха, к.е.н., доцент

Відповідальний за випуск: С.В. Шарова., к.е.н., доцент

Затверджено
на засіданні кафедри
«Фінанси, банківська справа
та страхування» Протокол № 9
від 08.05. 2023 р.

Рекомендовано
до видання НМК ФЕУ
Протокол № 42
від 31.05.2023 р.

ЗМІСТ

Частина 2	
ТЕМА 7. ПЕРВИННЕ СПОСТЕРЕЖЕННЯ: ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ	55
7.1. Поняття документів та їх класифікація	55
7.2. Основні вимоги до змісту й оформлення документів	58
ТЕМА 8. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ВИД ПЕРВИННОГО СПОСТЕРЕЖЕННЯ І ПРИЙОМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	60
8.1. Інвентаризація як складова частина методу бухгалтерського обліку	60
8.2. Порядок проведення і оформлення інвентаризації	62
8.3. Виявлення результатів інвентаризації і відображення їх в обліку	64
ТЕМА 9. ВАРТІСНЕ ВИМІРЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ОЦІНКА І КАЛЬКУЛЯЦІЯ	65
9.1. Оцінка, як інструмент вартісного вимірювання об'єктів обліку	66
9.2. Калькуляція та її види, методи калькулювання	68
ТЕМА 10: ОБЛІКОВА РЕЄСТРАЦІЯ ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ ДАНИХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	73
10.1. Облікові реєстри та їх класифікація	73
10.2. Реєстри бухгалтерського обліку грошових коштів	77
10.3. Реєстри обліку довгострокових та короткострокових позик	79
10.4. Реєстри обліку розрахунків довгострокових та поточних зобов'язань	80
10.5. Реєстри обліку необоротних активів та фінансових інвестицій	84
10.6. Реєстри обліку витрат	87
10.7. Реєстри обліку доходів та результатів діяльності	91
10.8. Реєстри обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань	91
ТЕМА 11: ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	94
11.1. Загальні вимоги до фінансової звітності	94
11.2. Консолідована фінансова звітність	96

11.3. Застосування міжнародних стандартів	98
11.4. Подання та оприлюднення фінансової звітності	99
ТЕМА 12: СУТНІСТЬ ТА ПРИНЦИПИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	102
12.1. Сутність управлінського обліку та необхідність його впровадження на підприємствах України	102
12.2. Предмет, об'єкти та методи управлінського обліку.	106
12.3. Основи організації управлінського обліку	108
ТЕМА 13: ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ	112
13.1. Основи організації бухгалтерського обліку на підприємстві	112
13.2. Облікова політика підприємства	116
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	121

ТЕМА 7. ПЕРВИННЕ СПОСТЕРЕЖЕННЯ: ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

7.1. Поняття документів та їх класифікація.

7.2. Основні вимоги до змісту й оформлення документів.

Ключові терміни: бухгалтерський документ, документ, документація, зведені документи, обов'язкові реквізити бухгалтерських документів, первинні документи, стадії бухгалтерської обробки документів.

7.1. Поняття документів та їх класифікація

Бухгалтерський облік здійснює суцільне й безперервне спостереження за господарськими процесами і відображає його в документах, які складають на кожну господарську операцію.

Документ – це безперечне письмове свідчення про здійснення господарської операції або письмове розпорядження на право її здійснення.

Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і достовірність облікової інформації для користувачів.

Бухгалтерський документ – це документ певної форми і змісту, що містить інформацію про господарську операцію та юридично підтверджує факт її здійснення або розпорядження на право її проведення.

Господарські операції реєструються на місцях їх проведення у відповідних бухгалтерських документах.

Така реєстрація називається первинним обліком, а документи – первинними. Крім того, в процесі господарської діяльності декілька первинних документів можуть поєднуватися в один так званий зведений документ.

Первинні документи складаються під час виконання господарської операції чи одразу після її завершення.

Зведені документи складаються на основі кількох первинних документів для отримання узагальнених даних.

Спосіб оформлення господарських операцій документами називається документацією.

Документація – спосіб суцільного відображення господарських операцій для отримання даних, необхідних для ведення поточного

бухгалтерського обліку й контролю за ними.

Облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях.

Типові форми паперових документів, затверджуються Державним комітетом статистики України, а документи спеціалізованих форм – міністерствами та відомствами України, або розробляються підприємством самостійно на бланках, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм.

Використання електронного документообігу і цифрового підпису регулюється законами України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22 травня 2003 р. № 851-IV, «Про електронний цифровий підпис» від 22 травня 2003 р. № 852-IV.

Електронний документ може бути доказом, якщо його складено з дотриманням усіх вимог і можна довести його цілісність і справжність.

Бухгалтерські документи, що використовуються для оформлення господарських операцій, на практиці класифікують за різними ознаками: за ступенем узагальнення господарських операцій; за способом використання; за місцем складання; за призначенням; за характером задокументованих операцій; за кількістю позицій (записів); за технікою складання та опрацювання.

Бухгалтерські документи за ступенем узагальнення господарських операцій:

- первинні документи;
- зведені документи.

Бухгалтерські документи за способом використання:

- разові документи;
- накопичувальні документи.

Бухгалтерські документи за місцем складання:

- внутрішні документи;
- зовнішні документи.

Бухгалтерські документи за призначенням:

- розпорядчі документи;
- виконавчі (виправдні) документи;
- бухгалтерського оформлення;
- комбіновані.

Бухгалтерські документи за кількістю позицій:

- однопозиційні документи;

– багатопозиційні документи.

Бухгалтерські документи за рівнем автоматизації заповнення:

– ручні документи;

– автоматизовані документи.

Первинні документи складають в момент здійснення господарської операції або відразу після її здійснення. Прикладом первинних документів є прибуткові й видаткові касові ордери, накладні, приймальні квитанції, вимоги, наряди тощо.

Зведені документи складають на підставі первинних документів, вони узагальнюють господарські операції, які вже зафіксовані в первинних документах. Прикладом зведених документів є звіти касира, звіти про рух виробничих запасів, авансові звіти та ін. Застосування в обліку зведених документів значно зменшує обсяг облікових записів на синтетичних та аналітичних рахунках.

Разові документи використовують для оформлення кожної господарської операції в момент її здійснення (вимоги, накладні, акти, чеки, касові ордери, приймальні квитанції тощо).

Характерним для одноразових документів є те, що відразу після їх складання вони можуть бути підставою для складання бухгалтерських записів.

Накопичувальні документи використовуються для відображення однорідних господарських операцій за відповідний проміжок часу звітного періоду (лімітно–забірні картки, особисті картки працівників, бригадні наряди, відомості випуску готової продукції).

Внутрішні – це такі документи, які складають на самому підприємстві (вимоги, прибуткові ордери, звіти матеріально відповідальних осіб та ін.).

Зовнішні – це такі документи, які надходять від інших підприємств і організацій (рахунки-фактури, платіжні вимоги, платіжні доручення тощо).

Розпорядчими називають документи, які містять розпорядження на здійснення певної господарської операції. До них належать накази, письмові розпорядження, доручення, чеки на одержання грошових коштів у банку тощо. Розпорядчі документи не підтверджують факту здійснення операцій, тому не можуть бути підставою для облікових записів.

Виконавчими (виправдними) називають документи, які підтверджують факт здійснення господарської операції. Наприклад,

виписки банку з поточного рахунка, прибутковий ордер, акти, квитанції, авансові звіти та ін.

Документи бухгалтерського оформлення складаються працівниками бухгалтерії на підставі виконавчих та розпорядчих документів для підготовки й полегшення облікових записів.

До них належать бухгалтерські довідки, групувальні таблиці, відомості нарахування амортизації, розподілу загальноновиробничих витрат, звітні калькуляції тощо.

Комбінованими називають документи, які виконують функції розпорядчих, виправданих документів бухгалтерського оформлення. Прикладом комбінованих документів є прибуткові та видаткові касові ордери, акти на заміну матеріалів, лімітнозабірні картки, наряди на виконання робіт та ін.

Класифікація документів за розглянутими ознаками дає змогу правильно зрозуміти їх зміст, призначення і використання для відображення господарських операцій підприємства.

7. 2. Основні вимоги до змісту й оформлення документів

Повнота і достовірність показників обліку значною мірою залежать від якості оформлених документів.

Велике значення у виконанні цих вимог мають уніфікація та стандартизація документів.

Уніфікація – встановлення замість різних форм єдиних типових форм документів для первинного оформлення однорідних господарських операцій в різних об'єднаннях (на підприємствах) і в галузях народного господарства (наприклад, банківські документи, прибуткові й видаткові касові ордери, авансові звіти тощо).

Стандартизація – встановлення чітко визначених (стандартних) розмірів документів і їх розділів.

Документи, що надійшли до бухгалтерії, підлягають перевірці перед рознесенням їхніх даних на рахунки бухгалтерського обліку.

Перевірка за формою – перевірка повноти й правильності заповнення всіх реквізитів, необхідних для даного документа, чіткості й якості текстових і цифрових записів, своєчасності оформлення господарської операції і подання документа в бухгалтерію.

Арифметична перевірка документа полягає в перевірці правильності кількісного відображення даної господарської операції, тобто

правильності запису цифр, підрахунків, таксування, підведення підсумків. Після перевірки документи підлягають подальшому опрацюванню, тобто вони повинні пройти всі стадії обробки.

При цьому забороняється приймати до виконання та оформлення первинні документи за операціями, які суперечать законодавству і встановленому порядку приймання, зберігання та використання активів і зобов'язань.

Стадії бухгалтерської обробки документів:

- групування: об'єднання однорідних за змістом первинних документів у групи і запис у групувальні та накопичувальні відомості;

- таксування: грошова оцінка зазначених у документі активів (математичні дії – множення ціни на кількість, тобто отримання суми або оцінка господарської операції);

- контирування: проставлення на первинних документах кореспондуючих рахунків, тобто бухгалтерських проводок;

- включення до облікових регістрів: відображення господарських операцій, що містяться в первинних документах у регістрах синтетичного та аналітичного обліку.

Оброблені документи підлягають оперативному й обліковому погашенню.

Погашення – відмітка на документах про їх використання.

Так, наприклад погасити прибутковий касовий ордер – значить поставити на ньому штамп або написати від руки «Отримано» з зазначенням дати. На видатковому документі пишеться «Сплачено» і т.д. Такі відмітки робляться для того, щоб документи не могли бути використані з метою отримання грошей.

Усі виконані облікові документи відповідним чином добирають, переплітають і передають для зберігання в архів бухгалтерії.

Терміни зберігання документів встановлені «Переліком типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів», затвердженим Міністерством юстиції України.

Після закінчення встановлених термінів зберігання, найважливіші документи, за рішенням експертної комісії, передають в держархів на подальше зберігання, а решту знищують.

Відповідно до Переліку, затвердженого вищезазначеним наказом управління від 12.04.2012 № 578/5, документи поіменовані в розд. 4.2.

Бухгалтерський облік та звітність зберігаються від 3 до 5 років.

Питання для самоконтролю

1. Поясніть суть і значення первинних облікових документів
2. У чому суть зведених бухгалтерських документів?
3. Які є вимоги до змісту документів?
4. Перелічіть реквізити бухгалтерських документів та їх види
5. Як виправляють помилки в бухгалтерських документах?
6. У чому полягають сутність і значення уніфікації та стандартизації документів?
7. Назвіть класифікацію бухгалтерських документів
8. Розкрийте сутність та завдання документообороту на підприємстві
9. Які є етапи бухгалтерської обробки документації?
10. Яку організацію має архів на підприємстві. Які є види архівів?
11. Які існують терміни зберігання бухгалтерських документів?

ТЕМА 8. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ВИД ПЕРВИННОГО СПОСТЕРЕЖЕННЯ І ПРИЙОМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

- 8.1. Інвентаризація як складова частина методу бухгалтерського обліку.
- 8.2. Порядок проведення і оформлення інвентаризації.
- 8.3. Виявлення результатів інвентаризації і відображення їх в обліку.

Ключові терміни: відхилення, інвентаризація, інвентаризаційна комісія, лишки, матеріально відповідальні особи, нестачі.

8.1. Інвентаризація як складова частина методу бухгалтерського обліку

Первинна документація не завжди може охопити всі господарські явища в момент їх здійснення (природні втрати, викликані усушкою, утрускою, використанням при зберіганні, транспортуванні, відпуску, стихійні лиха, невідповідність фактичних даних обліку через помилки, розкрадання, псування, зловживання тощо).

У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність у такому способі,

який би забезпечив можливість взяти на облік перелічені явища і процеси. Цього досягають за допомогою інвентаризації.

Інвентаризація – співставлення даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю об'єктів обліку для виявлення відхилень, виправлення помилок та контролю за збереженням цінностей.

Інвентаризація дає змогу встановити розходження між даними обліку і фактичною наявністю засобів, тобто лишки або нестачі, які оформляють відповідними документами і відображають в обліку.

Проведення інвентаризації полягає у виконанні певних завдань:

- виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків суворої звітності, грошових коштів у касах, на реєстраційних, бюджетних та поточних рахунках;

- виявлення матеріальних цінностей, що не використовуються;

- визначення дотримання умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил утримання та експлуатації матеріальних цінностей;

- перевірка реальної вартості матеріальних цінностей, що обліковуються на балансі, сум дебіторської та кредиторської заборгованості, в т.ч. такої, термін позовної давності щодо яких минув, та інших статей балансу.

За допомогою документації обліковують всі операції відразу після їх здійснення. Однак, у господарській діяльності можуть мати місце такі зміни засобів, які технічно неможливо або економічно недоцільно визначити і облікувати в процесі їх здійснення.

Це можуть бути природні втрати: всихання, випаровування, розпилення матеріалів. Можуть бути нестачі або лишки матеріалів з інших причин (неточність вимірювальних пристроїв, зловживання матеріально відповідальних осіб, неакуратність і т.д.).

Зміни господарських засобів, які викликають розбіжності між даними поточного обліку і фактичною наявністю господарських засобів, джерел їх формування, виявляють лише за допомогою інвентаризації, яка є одним з елементів методу бухгалтерського обліку.

Зміст інвентаризації полягає у фактичному визначенні стану господарських засобів та джерел їх утворення в натуральних і грошових вимірниках та відхилень від стану відображеного документально.

Усі інвентаризації поділяють на:

- планові;

- рангові;

- повні;
- вибіркові.

Планові інвентаризації проводять за заздалегідь складеним планом. Так, станом на 1 жовтня звітного року усі підприємства зобов'язані провести планову інвентаризацію належного їм майна.

Раптові – проводять в таких випадках:

- зміна матеріально-відповідальних осіб;
- при проведенні документальної перевірки з метою встановлення фактичної наявності активів.

Повна – охоплює всі господарські засоби та джерела їх формування.

При проведенні вибіркової інвентаризації перевірки підлягають лише окремі групи господарських засобів та джерел.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

а) при передачі майна в оренду, приватизації підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне та в інших випадках;

б) перед складанням річної бухгалтерської звітності;

в) при зміні матеріально-відповідальних осіб;

г) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей;

д) за приписом судово-слідчих органів;

е) у разі стихійного лиха;

є) у разі реорганізації чи ліквідації підприємства;

ж) у інших випадках, передбачених законодавством України.

8.2. Порядок проведення і оформлення інвентаризації

Порядок і терміни проведення інвентаризації на підприємствах, в організаціях і установах регламентуються: статтею 10 («Інвентаризація активів і зобов'язань») Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її прове-

дення є обов'язковим згідно з законодавством.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємстві розпорядчим документом його керівника створюють постійно діючу інвентаризаційну комісію в складі керівників структурних підрозділів і головного бухгалтера. Очолює цю комісію керівник підприємства або його заступник.

На підприємствах, де через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечене однією комісією, для безпосереднього проведення інвентаризації на місцях створюються робочі інвентаризаційні комісії, в склад яких входять працівники, що добре знають об'єкт, який підлягає інвентаризації та працівники бухгалтерії.

Робота інвентаризаційної комісії складається з підготовчого етапу, етапу перевірки наявності майна у натурі, етапу підведення підсумків інвентаризації та їх оцінки.

На підготовчому етапі голова інвентаризаційної комісії повідомляє матеріально-відповідальну особу про те, що керівником підприємства призначена інвентаризація, представляючи при цьому письмове розпорядження на її проведення, з визначеним складом комісії.

Після цього інвентаризаційна комісія опломбовує всі приміщення, в яких знаходяться цінності, що закріплені за матеріально-відповідальною особою, перевіряє справність ваговимірних приладів і дотримання встановлених термінів їх клеймування та вимагає подати в бухгалтерію або комісії усі прибуткові та видаткові документи.

Останні прибуткові та видаткові документи візує голова комісії з позначкою «до інвентаризації на «_____» дата», а також з матеріально-відповідальної особи беруть розписку, що всі цінності, які надійшли на склад, оприбутковані в обліку, а всі цінності, що вибули зі складу – списані в обліку.

На другому етапі проведення інвентаризації комісія в присутності матеріально-відповідальних осіб здійснює ретельний підрахунок, переважування, обмір у порядку розміщення цінностей у даному приміщенні, не допускаючи безладного переходу від одного виду цінностей до іншого.

Якщо цінності зберігають в ізольованих приміщеннях у однієї матеріально-відповідальної особи інвентаризацію проводять послідовно за місцями їх зберігання.

Після перевірки цінностей вхід до приміщення опломбовують і

комісія переходить у наступне приміщення.

8.3. Виявлення результатів інвентаризації і відображення їх в обліку

Одержані фактичні результати заносить до інвентаризаційного опису, в якому вказують назву, номенклатурний номер, сорт, кількість і вартість матеріальних цінностей.

Кожну сторінку інвентаризаційного опису нумерують, у кінці сторінки підраховують і проставляють цифрами та прописом загальну кількість цінностей в натурі, незалежно від одиниць виміру, а також її підписують всі члени інвентаризаційної комісії та матеріально-відповідальна особа.

Інвентаризаційні описи складають окремо на матеріальні цінності, що перебувають в дорозі, невідфактуровані поставки та на ті, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці).

Якщо при інвентаризації виявлені зіпсовані цінності, їх фіксують в окремому інвентаризаційному описі та при підведенні підсумків дані цінності розглядаються на предмет їх списання, уцінки.

На третьому етапі проведення інвентаризації бухгалтерія в інвентаризаційних описах проставляє наявність цінностей за даними обліку та визначає результат інвентаризації: відповідність фактичної наявності запасів обліку, їх нестачу або лишки.

Результат відображають в порівняльній відомості. У випадку виявлення нестачі або лишку запасів – матеріально-відповідальна особа повинна дати письмове пояснення виникнення таких фактів.

Остаточні результати роботи інвентаризаційної комісії оформляють актом інвентаризації, у якому мають бути відображені кінцеві висновки щодо оцінки результатів інвентаризації, зокрема:

- сума нестачі або лишків;
- висновок про можливе взаємне зарахування лишків і нестач од-
нойменних цінностей у тотожних кількостях (так зване пересортуван-
ня);
- віднесення сум нестачі за рахунок природних втрат по тих ви-
дах цінностей, на які є встановленні норми природного убитку.

На винних осіб відносять вартість нестачі та зіпсованих

цінностей, які виникли з вини цих осіб. Надлишкові цінності, в тому числі й вартісні різниці, що утворились в результаті пересортування, підлягають оприбуткуванню і віднесенню на результати фінансово-господарської діяльності.

При інвентаризації розрахунків всі дебітори повинні передати виписки про їх заборгованість. Підприємства-дебітори зобов'язані протягом десяти днів з отримання виписок підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення.

Суми заборгованості за розрахунками з установами банків, фінансовими і податковими органами повинні бути погоджені з ними.

Питання для самоконтролю:

1. Охарактеризуйте інвентаризацію стосовно системи бухгалтерського обліку
2. Які завдання вирішуються при проведенні інвентаризації?
3. Яким чином поділяють інвентаризації?
4. В яких випадках проводять раптові інвентаризації?
5. В яких випадках проводять повні інвентаризації?
6. В яких випадках проведення інвентаризації є обов'язковим?
7. Який нормативно-правовий акт регламентує порядок і терміни проведення інвентаризації на підприємствах, в організаціях і установах?
8. Хто визначає об'єкти і періодичність проведення інвентаризації на підприємстві?
9. Хто очолює комісію з проведення інвентаризації на підприємстві?
10. З яких етапів робота інвентаризаційної комісії?
11. Документальне оформлення результатів інвентаризації.

ТЕМА 9. ВАРТІСНЕ ВИМІРЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ОЦІНКА І КАЛЬКУЛЯЦІЯ

9.1. Оцінка, як інструмент вартісного вимірювання об'єктів обліку.

9.2. Калькуляція та її види, методи калькулювання.

Ключові терміни: кількісні показники, прибуток, рівень рентабельності, рівень продуктивності праці, собівартість продукції, якісні

показники.

9.1. Оцінка, як інструмент вартісного вимірювання об'єктів обліку

Оцінка – це спосіб вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку трактують оцінку як процес визначення грошових сум, за якими мають визнавати і відображати елементи фінансових звітів у балансі та звіті про прибутки і збитки. Тому бухгалтерський облік має забезпечити реальну, фактичну картину наявності господарських засобів і стану господарських процесів.

Обов'язкове відображення активів, власного капіталу, зобов'язань, витрат і доходів підприємства у грошовому виразі є характерним саме для бухгалтерського обліку. Використання єдиного грошового вимірника (національної валюти України – гривні) є одним з десяти базових принципів бухгалтерського обліку, встановлених НСБО та Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

Теорія бухгалтерського обліку ставить до оцінки певні вимоги, що забезпечують правильність відображення об'єктів обліку та достовірність оцінки. До цих вимог належать: реальність (адекватність) та єдність оцінки.

Реальність (адекватність) оцінки забезпечує об'єктивна відповідність грошового вираження об'єктів обліку їх фактичній величині, відображення у грошовому вимірнику дійсної величини господарських засобів і операцій. Адекватність оцінки вимагає точного обчислення фактичної собівартості всіх об'єктів обліку шляхом проведення інвентаризації та переоцінки.

Єдність оцінки забезпечує однаковість і незмінність її впродовж тривалого часу всіма суб'єктами господарювання (підприємствами, організаціями, установами). Єдності оцінки досягають встановленням обов'язкових положень (стандартів), інструкцій, правил обліку і калькулювання.

Система вартісних оцінок, яку застосовують у бухгалтерському обліку, має багатофункціональний характер. Оцінка в бухгалтерсько-

му обліку необхідна у процесі господарської діяльності: при надходженні й вибутті активів; при виникненні прав і зобов'язань; при здійсненні таких операцій як купівля- продаж, оренда майна, застава, страхування, інвестування, переоцінка активів; при створенні, об'єднанні, ліквідації підприємства; при виконанні права успадкування, виконанні судового рішення тощо.

У зв'язку з тим, що фактичну оцінку господарських засобів та їх джерел не завжди можливо, а, інколи, й економічно недоцільно отримати, замість визначення фактичної вартості застосовують певні облікові припущення щодо вартісного вимірювання того чи іншого об'єкта обліку – застосовують різні бази (способи) оцінки.

Виділяють такі бази оцінки:

– історична собівартість. Активи відображають за сумою сплачених грошових коштів та їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент придбання. Зобов'язання відображають за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання або за сумою грошових коштів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання під час звичайної діяльності підприємства;

– поточна собівартість. Активи відображають за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку було б сплачено в разі придбання такого ж або еквівалентного активу на поточний момент. Зобов'язання відображають за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов'язання на цей момент;

– вартість реалізації (погашення). Активи відображають в обліку за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації. Зобов'язання відображають за вартістю їх погашення, тобто за недисконтованою сумою грошових коштів, яку, як очікується, буде сплачено для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства.

На підставі принципу історичної (фактичної) собівартості, основою оцінки найчастіше є історична собівартість – оцінка на основі витрат на виробництво чи придбання активів.

Оцінку різних об'єктів обліку – активів, зобов'язань, капіталу, господарських процесів – визначають відповідні стандарти бухгалтерського обліку. Для кожного виду активів, як правило, передбачено

декілька ситуацій, в яких проводять оцінку активів: оцінка при придбанні (отриманні), оцінка при вибутті, оцінка на дату балансу (на кінець звітного періоду). Оцінку придбання здійснюють за первісною вартістю, яка, як правило, є історичною (фактичною) собівартістю активу, за якою його зараховують на баланс підприємства. Також при оцінці активів можна використовувати такий спосіб оцінки, як оцінка за справедливою вартістю – або, інакше кажучи, ринковою вартістю.

9.2. Калькуляція та її види, методи калькулювання

Калькуляція – це розрахунок у грошовому вимірнику результату будь-якого господарського процесу.

У вузькому значенні калькуляція – це визначення собівартості одиниці продукції в цілому та в розрізі окремих статей витрат.

Основним призначенням калькуляції є отримання інформації про собівартість для організації та управління процесом виробництва і контролю за рівнем витрат.

Калькулювання – це система прийомів визначення собівартості всієї продукції та її окремих видів, визначення ефективності технології виробництва, роботи структурних підрозділів підприємства і апарату управління.

Залежно від технології, характеру продукції об'єктами калькулювання можуть бути:

- один продукт (комплекс продуктів) у цілому за виробництвом;
- один продукт (комплекс продуктів) за окремими процесами, стадіями, переділами, фазами виробництва;
- виріб (група виробів) за підприємством;
- виріб (група виробів) в розрізі цехів, дільниць, бригад;
- вид робіт, послуг за структурними підрозділами підприємства;
- напівфабрикат;
- деталі, вузли.

У економічній літературі об'єкти калькулювання виділяють, як правило, виходячи з продуктової концепції, при якій в бухгалтерському обліку витрати на виробництво узагальнюють за номенклатурою продукції, яку випускає підприємство, тобто визначають собівартість виробів.

Такий підхід обмежує можливість системи калькулювання отримувати цінну інформацію про собівартість. Так, для управлінських

рішень необхідно мати дані про виграти за окремими операціями праці, технології обробки, щоб розрахувати вплив окремих факторів на собівартість продукції (ефективність постачання та збуту, системи управління). У ринкових умовах суттєвий вплив на собівартість продукції мають маркетингові дослідження (упаковка, методи стимулювання збуту), але в собівартості їх не виділяють в окрему статтю, що ускладнює аналіз, тому слід розширювати об'єкти калькулювання, а не обмежуватись лише виробничими витратами на освоєні види продукції.

Із об'єктами калькулювання тісно пов'язані калькуляційні одиниці, які є вимірниками об'єктів калькулювання. Калькуляційна одиниця дає можливість розрахувати витрати на виробництво за кожною статтею окремо і в цілому на одиницю випущеної продукції. Економічне призначення калькуляційних одиниць полягає в забезпеченні адекватного відображення споживчих якостей товару та їх кількісної характеристики. При виборі калькуляційної одиниці враховують умови виробництва і споживання продукту, якісні та кількісні параметри.

Калькуляційні одиниці можна об'єднати у такі основні групи:

- натуральні – один виріб (штука, метр погонний, метр квадратний, метр кубічний, кг, л, т, квт/год).
- умовно-натуральні (1 умовна банка, 1 ткм, 1 умовна т, 100 пар взуття певного артикула);
- приведені одиниці (маса продукту в перерахунку на вміст корисних речовин, 100 умовних банок консервів, умовний ящик скла);
- експлуатаційні (одиниця потужності машин, двигунів, корисна площа будинку, параметри приладів);
- одиниці часу (нормо-години, машино-години).

Калькуляційні одиниці використовують на стадії складання калькуляції, коли визначають витрати в розрахунку на одиницю продукції, робіт і послуг. При калькулюванні роблять розрахунок (калькуляцію) собівартості одиниці продукції шляхом ділення загальної суми витрат, виявлених в аналітичному обліку, за об'єктом калькулювання на кількість одиниць даного об'єкта.

Для правильного відображення інформації про собівартість продукції необхідно знати методи калькулювання.

Методом калькулювання є система науково обґрунтованих прийомів розрахунку собівартості продукції, робіт і послуг з метою визначення ефективності організації й технології виробництва, роботи

окремих ділянок виробничого процесу (бригад, дільниць, цехів, служб).

У економічній літературі описано багато різних методів калькулювання, але найчастіше зустрічаються чотири методи: позамовний, попереділений, попроцесний (простий) і нормативний.

Позамовний метод характерний для індивідуальних і дрібносерійних виробництв у суднобудуванні, літакобудуванні, галузях важкого машинобудування і металообробки, в ремонтних цехах, на підприємствах побутового обслуговування.

Об'єктом калькулювання при позамовному методі є замовлення. Аналітичний облік ведуть в картках, які відкривають на кожне замовлення. Якщо замовлення виконують більше місяця, то витрати показують наростаючим підсумком до моменту завершення робіт. Витрати за місяць у такому випадку вважають незавершеним виробництвом.

Собівартість робіт визначається методом сумування всіх витрат з дня відкриття замовлення до його закінчення. Калькуляцію складають після того, коли буде виконане замовлення.

Попередільний метод застосовують у тих виробництвах, в яких технологічний процес можна чітко поділити на окремі переділи (фази). Попередільний метод калькулювання ведуть на підприємствах чорної та кольорової металургії, в хімічній, легкій і харчовій промисловості, інших галузях.

Суть попередільного методу полягає в тому, що собівартість продукції калькулюють на кожному переділі окремо. Витрати узагальнюють за встановленою номенклатурою статей за фазами, стадіями, переділами. Аналітичний облік витрат на виробництво організовують за виробами, при цьому прямі витрати (матеріали, зарплата робітників) відносять на конкретні види виробів за кодом, який проставляють в первинних документах, а накладні витрати збирають впродовж місяця окремо і розподіляють між виробами пропорційно вибраній базі в кінці місяця.

Попроцесний (простий) метод калькулювання використовують в тих виробництвах, де технологічний процес не складний. Наприклад, в підсобних і допоміжних виробництвах, в добувних галузях, на електростанціях, а також в галузях масового випуску продукції.

Особливістю цього методу є те, що витрати на виробництво узагальнюють в регістрах бухгалтерського обліку в цілому за процесом і ділять на кількість продукції, наданих послуг або виконаних робіт.

Попроцесний (простий, повиробний, подетальний, попродуктовий) метод характерний для масового виробництва із стійкою номенклатурою виробів, що випускають протягом тривалого часу. Виробництво продукції проходить в одній або небагатьох технологічних стадіях, в яких не утворюють напівфабрикати і часто відсутнє незавершене виробництво.

Попроцесний метод калькулювання поділяють на два варіанти: однопроцесний та багатопроцесний. При однопроцесному варіанті калькулювання всі виробничі витрати звітного періоду повністю відносять на випущену продукцію, внаслідок відсутності незавершеного виробництва і випуску обмеженої номенклатури виробів у одному технологічному процесі. Багатопроцесний варіант калькулювання передбачає розподіл витрат між видами продукції й визначення собівартості продукції та ефективності роботи окремих виробничих дільниць.

Повиробний метод можна використовувати для визначення середньої собівартості калькуляційної одиниці за певний звітний період. Масовий або серійний характер випуску продукції передбачає наявність незавершеного виробництва, що впливає на величину собівартості виробу. Повиробний метод полягає в тому, що витрати на виробництво групують в бухгалтерському обліку за виробами або групами однорідних виробів, а собівартість калькуляційної одиниці визначають діленням витрат за звітний період з урахуванням зміни залишків незавершеного виробництва на кількість випущених з виробництва виробів.

Подетальний метод калькулювання є різновидом повиробного, який забезпечує деталізацію собівартості виробу в розрізі окремих деталей. Цей метод має два варіанти: подетально-партійний і подетально-поопераційний. Перший варіант полягає в тому, що прямі витрати відносять в цілому на партію деталей, а непрямі витрати розподіляють між деталями пропорційно обраній базі. Другий варіант відрізняється від першого тим, що собівартість деталей в частині заробітної плати визначають за кожною операцією або групою однорідних операцій. У бухгалтерському обліку на кожную деталь відкривають окремий аналітичний рахунок. Отже, подетальний метод калькулювання досить трудомісткий і може бути використаний при автоматизації обліку.

Нормативний метод калькулювання займає особливе місце в

класифікації. За спрямуванням цей метод є попродуктним (повиробним), який відрізняється технікою калькуляційних розрахунків. При нормативному методі складають нормативну калькуляцію за діючими виробничими нормами. При цьому враховують технологію виробництва, проходження деталей за окремими операціями обробки, карти входження деталей у вузли і готовий виріб.

Причиною широкого використання систем калькуляції собівартості за нормативними затратам є те, що вони дають інформацію, придатну для досягнення багатьох цілей, наприклад, для складання кошторисів, для спрощення оцінки запасів матеріально-виробничих запасів, для прогнозування витрат майбутніх періодів, для прийняття рішень, а також для контролю затрат і оцінки функціонування компаній.

У сучасних умовах аналіз відхилень може спростити завдання оцінки матеріально-виробничих запасів і підготовки щорічних і щомісячних звітів про прибутки та збитки, а також вчасно подати сигнал про необхідність перегляду нормативів для цілей планування і прийняття рішень.

Нормативний облік затрат і калькулювання собівартості продукції передбачає управління господарськими процесами через відхилення, які фіксують механізмом зворотного зв'язку. Тому особливий інтерес для керівника має інформація про відхилення, оскільки вона сигналізує про недоліки в керованій системі, про необхідність термінового втручання в роботу цієї системи з метою відшукати причини і винуватців відхилень і усунути ці відхилення.

Система калькулювання собівартості за нормативними витратам доцільна для використання лише в разі, якщо технологічний процес складається із великої кількості постійно повторюваних операцій.

Питання для самоконтролю:

1. Що є характерним для бухгалтерського обліку у грошовому виразі?
2. Який єдиний грошовий вимірник використовується в Україні?
3. Які вимоги ставить до оцінки теорія бухгалтерського обліку?
4. Для чого необхідна оцінка в бухгалтерському обліку у процесі господарської діяльності?
5. Які бази оцінки виділяють у бухгалтерському обліку?
6. Які документи визначають оцінку об'єктів обліку?

7. Що є основним призначенням калькуляції?
8. Які об'єкти калькулювання можуть бути залежно від технології, характеру продукції?
9. Яким чином можна калькуляційні одиниці об'єднати у групи?
10. На якій стадії використовують калькуляційні одиниці?
11. Які методи найчастіше зустрічаються у економічній літературі з приводу калькулювання?
12. Яким методом собівартість робіт визначається собівартість робіт?
13. З якою метою можна використовувати повиробний метод?
14. Яким чином поділяють попроцесний метод калькулювання?

ТЕМА 10: ОБЛІКОВА РЕЄСТРАЦІЯ ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ ДАНИХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

- 10.1. Облікові регістри та їх класифікація.
- 10.2. Регістри бухгалтерського обліку грошових коштів.
- 10.3. Регістри обліку довгострокових та короткострокових позик.
- 10.4. Регістри обліку розрахунків довгострокових та поточних зобов'язань.
- 10.5. Регістри обліку необоротних активів та фінансових інвестицій.
- 10.6. Регістри обліку витрат.
- 10.7. Регістри обліку доходів та результатів діяльності.
- 10.8. Регістри обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань.

Ключові терміни: аркуші-розшифровки, відомості, журнали, облікові регістри, регістри бухгалтерського обліку, таблиці аналітичних даних, фінансова звітність, форми бухгалтерського обліку.

10.1. Облікові регістри та їх класифікація

Форма бухгалтерського обліку як певна система регістрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них обирається підприємствами самостійно з дотриманням єдиних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних.

Для ведення бухгалтерського обліку та реєстрації господарських операцій підприємства застосовують різноманітні за формою, змістом,

способом відображення та накопичення інформації облікові регістри. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. № 356 (Редакція від 21.07.2021), які спрямовані на узагальнення у регістрах бухгалтерського обліку (крім регістру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій та інших юридичних осіб (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності), їх філій, відділень, представництв незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності (далі - підприємства), на накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів.

Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, можуть застосовувати норми Методичних рекомендацій, якщо вони не суперечать міжнародним стандартам фінансової звітності.

Облікові регістри (книги, відомості, журнали тощо) призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах.

Регістри бухгалтерського обліку можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати реквізити, передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зокрема назву форми, найменування підприємства, період реєстрації господарських операцій, одиницю виміру, посади осіб, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

Регістри бухгалтерського обліку (журнали, відомості, таблиці аналітичних даних, аркуші-розшифровки тощо) за всіма господарськими операціями заповнюються в гривнях і копійках, а регістри, що, крім того, ведуться окремо за операціями в іноземних валютах, - у відповідних вимірниках іноземної валюти.

Облікові регістри складаються щомісяця. Облікові регістри підписуються виконавцями та головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Ведення облікових реєстрів та контитування документів первинного обліку здійснюються із застосуванням, щонайменше, коду класу рахунків й коду синтетичного рахунку.

Формування аналітичних даних здійснюється групуванням однакових за економічним змістом даних первинних документів у відомостях, з яких підсумки переносяться до відповідних журналів. Розріз (деталізація) аналітичної інформації у реєстрах бухгалтерського обліку підприємством може розширюватися, змінюватися.

У випадках, коли потрібну аналітичну деталізацію показників за об'єктами обліку на окремих рахунках (запасів, витрат, доходів тощо) безпосередньо у журналах забезпечити неможливо, то попередньо дані первинних документів у потрібному аналітичному розрізі групуються (накопичуються) у допоміжних відомостях (аркушах-розшифровках), з яких підсумки записуються до журналів.

Аналітичні дані в облікових реєстрах мають узгоджуватися з даними синтетичного обліку на останнє число місяця.

Господарські операції відображаються в облікових реєстрах під час надходження первинних документів або підсумками за місяць, в залежності від характеру і змісту операцій. Інформація до облікових реєстрів переноситься після перевірки первинних документів за формою та змістом.

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

На документах, дані яких включені до облікових реєстрів, зазначають номери відповідних облікових реєстрів і порядкові номери записів в них (номер рядка).

За документами, дані яких відображені в облікових реєстрах загальним підсумком, номер реєстру і номер запису вказують на окремому аркуші, який додається до зброшурованих документів.

В облікових реєстрах, показники яких переносять в Головну книгу або в інші облікові реєстри, роблять відповідну позначку про це у відповідному рядку реєстру.

В облікових реєстрах підчистки і необумовлені виправлення тексту та цифрових даних не допускаються.

Помилки в облікових реєстрах виправляються коректурним способом, тобто неправильний текст та/або цифри закреслюються і над закресленим наводиться правильний текст та/або цифри.

Закреслення здійснюється однією рисою так, щоб можна було

прочитати виправлене. Виправлення помилки повинно бути обумовлено надписом «виправлено» та підтверджено підписами осіб, що підписали цей регістр, із зазначенням дати виправлення.

Помилки в облікових регістрах за звітний рік, що виявлені після записів підсумків облікових регістрів у Головну книгу, виправляються способом сторно. Цей спосіб передбачає складання Бухгалтерської довідки, в яку помилка (сума, кореспонденція рахунків) заноситься червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або у дужках, а правильний запис (сума, кореспонденція рахунків) заноситься чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору.

Внесенням цих даних до регістру бухгалтерського обліку і Головної книги у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис та відображаються правильна сума і кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку.

Виправлення помилок минулих років оформлюється у місяці виявлення помилки Бухгалтерською довідкою, в якій наводиться зміст помилки, сума та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку, якою виправляється помилка.

У місяці складання Бухгалтерської довідки її дані записуються до відповідного регістру бухгалтерського обліку і Головної книги.

Головна книга використовується для узагальнення даних журналів, взаємної перевірки правильності записів за окремими рахунками і складання фінансової звітності. До Головної книги заносяться із журналів підсумки оборотів з кредиту рахунків.

У Головній книзі відображаються: сальдо на початок і кінець поточного місяця; обороти за поточний місяць за кредитом цього рахунку, які наводяться однією сумою; обороти за поточний місяць за дебетом цього рахунку, які наводяться сумою за кореспондуючими рахунками із журналів.

Головна книга ведеться протягом календарного року. На кожний синтетичний рахунок у Головній книзі відводять окрему сторінку.

Перевірку правильності записів у Головній книзі здійснюють підрахунком суми оборотів і сальдо за усіма рахунками. Суми дебетових і кредитових оборотів, а також сальдо за дебетом і кредитом повинні бути відповідно рівні.

Підприємства для перевірки правильності складання облікових регістрів можуть застосовувати оборотну відомість за рахунками бухгалтерського обліку, яка складається з даних оборотів на рахунках бу-

хгалтерського обліку Головної книги після занесення до неї оборотів із всіх журналів. Обороти за дебетом рахунків і кредитом рахунків також мають бути рівними.

Інформація про господарські операції підприємства за звітний період (місяць, квартал, рік) з облікових реєстрів використовується для складання фінансової звітності.

Регістри бухгалтерського обліку побудовані за кореспонденцією рахунків бухгалтерського обліку, що встановлена Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 (Редакція від 29.07.2022).

10.2. Регістри бухгалтерського обліку грошових коштів

Форма бухгалтерського обліку як певна система реєстрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них обирається підприємствами самостійно з дотриманням єдиних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних.

Підприємство з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних може додатково розробляти власні облікові реєстри, які мають містити обов'язкові реквізити, визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», та затверджувати їх у розпорядчому документі про організацію бухгалтерського обліку.

Узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті в касах, на розрахункових (поточних), валютних та інших рахунках у банках), електронних грошей, грошових документів (у національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі підприємства (поштових марок, сплачених проїзних документів тощо) та коштів у дорозі здійснюється в Журналі 1 і відомостях до цього Журналу 1.1, 1.2, 1.3.

Журнал 1 використовується для відображення оборотів за кредитом рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти». У відомостях до Журналу 1 відображаються обороти за дебетом рахунків 30, 31, 33.

Записи у Журналі 1 та відомостях здійснюються на підставі пер-

винних та зведених облікових документів (звітів касира і доданих до них прибуткових та видаткових касових ордерів, виписок банку і доданих до них документів тощо) у розрізі кореспондуючих рахунків у хронологічному порядку підсумками за 2 - 3 дні.

Можливо накопичення даних про операції з грошовими коштами за кожний день попередньо у допоміжній відомості у потрібному аналітичному розрізі з наступним перенесенням підсумкових оборотів за місяць до Журналу 1 і відомостей до нього.

Таблиця 10.1 – Регістри бухгалтерського обліку грошових коштів

Номери		Найменування та призначення реєстрів	Формат бланка
Журналів	Відомостей		
1	2	3	4
		Облік грошових коштів та грошових документів	
1		Журнал 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33	на 4 сторінках формат A4 × 1,5
	1.1	Відомість за дебетом рахунку 30	
	1.2	Відомість за дебетом рахунку 31	
	1.3	Відомість за дебетом рахунку 33	

Для відображення операцій, здійснених у іноземній валюті, використовується Журнал 1 і відомості до нього, які заповнюються у валюті здійснення операцій.

Для кожної іноземної валюти, в якій здійснювалися операції, ведеться Журнал 1 і відомості до нього, які позначаються назвою валюти, в якій вони заповнюються.

Аналітичні дані про грошові кошти в іноземній валюті наводяться у гривнях і одночасно в тій валюті, в якій здійснювалась операція в іноземній валюті.

Залишки на відповідних рахунках у відомостях на кінець місяця встановлюються як різниця між сумою сальдо на початок місяця і дебетових оборотів по рахунку за поточний місяць і сумою кредитових оборотів за місяць.

Сальдо рахунків перевіряється з відповідними документами (звітами касира, виписками банку тощо).

10.3. Регістри обліку довгострокових та короткострокових позик

У Журналі 2 відображаються операції з одержання довгострокових і короткострокових позик та інші операції, облік яких ведеться на рахунках 50 «Довгострокові позики» і 60 «Короткострокові позики».

У цьому Журналі відображаються обороти за кредитом рахунків 50 і 60 у розрізі кореспондуючих рахунків. Записи здійснюються на підставі виписок банку і доданих до них документів та інших документів, що засвідчують рух залучених позикових коштів.

У розділі III цього Журналу відображаються аналітичні дані до рахунків 50, 60. У графах 3 та 4 відображаються позикодавці (банки) кредитів (позик) і строки їх погашення.

Таблиця 10.2 – Регістри бухгалтерського обліку довгострокових та короткострокових позик

Номери		Найменування та призначення регістрів	Формат бланка
Жур налі в	Відом ос-тей		
1	2	3	4
		Облік довгострокових та короткостро- кових позик	на 4 сторінках формат А4
2		Журнал 2 за кредитом рахунків 50, 60	

У графі 7 таблиці аналітичних даних до рахунку 50 відображаються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених) у довгострокові позики, у графі 6 - погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями. У графі 7 таблиці аналітичних даних до рахунку 60 відображаються суми одержаних короткострокових кредитів (позик), у графі 6 - сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик). У графах 9 і 10 наводяться дані про нараховані відсотки за користування довгостроковими позиками і окремо за короткостроковими позиками за поточний місяць і за період з початку року до кінця місяця, за який складається Журнал 2.

10.4. Регістри обліку розрахунків довгострокових та поточних зобов'язань

Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками, покупцями і замовниками, різними дебіторами і кредиторами, за податками і платежами, облік виданих та отриманих короткострокових векселів, виданих довгострокових векселів, довгострокових і поточних зобов'язань (крім зобов'язань, облік яких ведеться у Журналі 2), відстрочених податкових активів і зобов'язань здійснюється у Журналі 3 та Відомостях аналітичного обліку 3.1 - 3.6.

У Журналі 3 відображаються обороти за кредитом рахунків:

у розділі I - 18 (крім субрахунку 184 «Інші необоротні активи»), 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68, у розділі II - 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69. Записи в цьому Журналі здійснюються на підставі підсумкових даних Відомостей 3.1 - 3.6 та первинних документів.

Відомості аналітичного обліку ведуться в цілому за синтетичним рахунком. Облік векселів ведеться у Відомості 3.4 з підрозділом на одержані і видані, на короткострокові і довгострокові в національній і іноземній валюті (субрахунок 182 та рахунки 34, 51, 62). Відомості аналітичного обліку 3.1, 3.2, 3.3, 3.5 підприємства можуть вести (заповнювати) для окремих субрахунків рахунків 36, 37, 63 і 68 з наступним включенням підсумків таких відомостей у Журнал 3.

Якщо у поточному місяці операцій за рахунком (субрахунком) не відбувалося, то відповідна відомість у поточному місяці не ведеться.

Відомість 3.1 призначена для аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи й послуги, що відображаються на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», крім заборгованості, яка забезпечена векселем.

Підсумки граф 13 - 20 (рядок «Усього за рахунком 36») цієї Відомості переносяться до графі 5 розділу I Журналу 3.

Відомість 3.2 призначена для аналітичного обліку поточної дебіторської заборгованості (з підзвітними особами, з різними дебіторами, за авансами виданими, нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями). У Відомості 3.2 для обліку розрахунків за кожним дебітором відводиться необхідна кількість рядків. Сальдо визначається за кожним дебітором і також

переноситься в графи 5 і 6 Відомості 3.2 на наступний місяць.

Таблиця 10.3 – Регістри бухгалтерського обліку розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань

Номери		Найменування та призначення регістрів	Формат бланка
Жур налі в	Відом остей		
1	2	3	4
3		Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань	на 1 сторінках формат А4 × 1,5
		Розділ I Журналу 3. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків і резерву сумнівних боргів (за кредитом рахунків 18 (крім субрахунку 184), 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68)	- " -
		Розділ II Журналу 3. Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових та поточних зобов'язань (за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69)	А4 × 1,5
	3.1	Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками	- " -
	3.2	Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами	- " -
	3.3	Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками	- " -
	3.4	Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів	- " -
	3.5	Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями	- " -
	3.6	Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом	- " -

Підсумки граф 16 - 21 (рядок «Усього за рахунком 37») цієї Відомості переносяться до графі 6 розділу I Журналу 3.

Відомість 3.3 призначена для аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги, що відображаються на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Протягом місяця записи у Відомості здійснюються в міру визнання зобов'язання за матеріальні цінності, нематеріальні активи, роботи і послуги та проведення розрахунків з постачальниками та підрядниками на підставі первинних облікових документів (товарно-транспортних накладних, накладних на відпуск товарно-матеріальних цінностей, актів приймання матеріалів, робіт, послуг, прибуткових та видаткових касових ордерів, виписок банку тощо).

За кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, за дебетом - її погашення, списання тощо. Сальдо на кінець місяця наводиться за кожним постачальником та підрядником і переноситься в графу 6 Відомості 3.3 на наступний місяць.

У графі 20 Відомості 3.3 відображається загальна сума, що належить сплаті постачальнику, підряднику за одержані товарно-матеріальні цінності, нематеріальні активи, прийняті роботи і послуги.

Підсумки граф 13 - 19 (рядок «Усього за рахунком 63») цієї Відомості переносяться до графі 10 розділу I Журналу 3.

Відомість 3.4 призначена для аналітичного обліку заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена одержаними векселями, а також для розрахунків за зобов'язаннями постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі (субрахунок 182 «Довгострокові векселі одержані», рахунки 34 «Короткострокові векселі одержані», 51 «Довгострокові векселі видані», 62 «Короткострокові векселі видані»). У заголовку над рядками 8 - 12 і 15 - 17 Відомості 3.4 підприємством вказується номер синтетичного рахунку, до якого відкрито аркуш цієї Відомості, а у самому заголовку Відомості 3.4 вписується словами об'єкт обліку (одержаних короткострокових векселів, виданих короткострокових векселів).

Підсумки граф 15 - 17 (рядок «Усього») цієї Відомості переносяться відповідно у графи 3, 4 та 8, 9 розділу I Журналу 3.

Відомість 3.5 призначена для аналітичного обліку внутрішніх, внутрішньогосподарських розрахунків, розрахунків за нарахованими відсотками, за авансами одержаними та за іншими операціями, що відображаються на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Підсумки граф 15 - 20 (рядок «Усього») цієї Відомості переносяться до графи 11 розділу I Журналу 3.

У розділі II Журналу 3 відображаються відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання, довгострокові зобов'язання, зобов'язання за податками і платежами, розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом власного капіталу (дивіденди, повернення часток тощо), та доходи майбутніх періодів (за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69).

Відомість 3.6 призначена для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, фінансові санкції, що справляються в дохід бюджету, інші розрахунки з бюджетом, зокрема за субсидіями, дотаціями та іншими асигнуваннями.

У Відомості за кожним видом податків і платежів щомісяця відображаються нараховані та належні до відшкодування з бюджету суми податків і платежів, їх сплата, списання тощо. Сальдо на кінець місяця визначається окремо за кожним видом податків і платежів.

У рядках 1.1 - 1.9 відображаються сальдо, сплата, списання, суми, належні до відшкодування з бюджету, тощо та нарахування за кожним видом податків і платежів. У рядку 1.10 наводиться підсумок рядків 1.1 - 1.9 за відповідними графами.

У рядках 2.1 - 2.8 відображаються сальдо, сплата та нарахування інших платежів до бюджету, зокрема мита, різниць між сумою відшкодування і втратами від нестач і псування цінностей. У рядку 2.9 наводиться підсумок рядків 2.1 - 2.8 за відповідними графами.

У рядках 3.1 - 3.3 відображаються сальдо, обороти за дебетом і кредитом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання». У рядку 3.4 наводиться підсумок рядків 3.1 - 3.3 за відповідними графами.

У рядках 4.1 - 4.3 відображаються сальдо, обороти за дебетом і кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит». У рядку 4.4 наводиться підсумок рядків 4.1 - 4.3 за відповідними графами.

У рядку 5 наводиться підсумок рядків 1.10, 2.9, 3.4, 4.4.

Підсумки граф 13 - 20 рядка 5 «Усього за рахунком 64 «Розрахунки за податками й платежами»» переносяться у графу 9 розділу II Журналу 3.

10.5. Регістри обліку необоротних активів та фінансових інвестицій

Для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та зносу (амортизації) необоротних активів, а також для відображення капітальних і фінансових інвестицій призначений Журнал 4 (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 19, 35, субрахунку 184).

Таблиця 10.4 – Регістри бухгалтерського обліку необоротних активів та фінансових інвестицій

Номери		Найменування та призначення регістрів	Формат бланка
Журналів	Відомостей		
1	2	3	4
		Облік необоротних активів та фінансових інвестицій	
4		Розділ I Журналу 4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та зносу (амортизації) необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 16, 19)	на 1 сторінці і формат A4
		Розділ II Журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 35 та субрахунку 184)	- " -
	4.1	Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій	- " -
	4.2	Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій	- " -
	4.3	Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів	- " -

Аналітичний облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів (крім інструментів, приладів та інвентарю, малоцінних необоротних матеріальних активів, інвентарної тари, інших необоротних матеріальних активів), нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та зносу (амортизації) цих необоротних активів ведеться за кожним об'єктом окремо з розподілом на власні та отримані на умовах фінансової оренди, виробничі та невиробничі об'єкти необоротних активів в картках обліку відповідних необоротних активів.

Записи в Журналі 4 ведуться на підставі первинних та зведених облікових документів (акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акта списання, розрахунку амортизації тощо).

У графах 3, 4 і 5, 7 розділу I цього Журналу відображаються вибуття відповідно основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів внаслідок їх продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від їх використання або невідповідності критеріям визнання активом, а також сума уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків бухгалтерського обліку необоротних активів. У графі 6 розділу I Журналу відображається сума нарахованої амортизації та сума збільшення зносу необоротних активів внаслідок їх дооцінки та зменшення їх корисності.

У графі 8 відображається вартість гудвілу, що виник внаслідок придбання або об'єднання підприємств.

У розділі II Журналу 4 відображаються капітальні інвестиції (введення в дію необоротних активів, вибуття внаслідок продажу, уцінка тощо), інші необоротні активи та фінансові інвестиції (їх погашення, списання тощо) (за кредитом рахунків 14, 15, 35, субрахунку 184).

Відомість 4.1 ведеться за дебетом рахунку 15 і призначена для аналітичного обліку капітальних інвестицій в розрізі об'єктів інвестицій і виду витрат капітального характеру (будівельні, монтажні, проектно-вишукувальні роботи, вартість придбаного устаткування, що потребує і не потребує монтажу, затрати на придбання (виготовлення, спорудження) основних засобів, інших необоротних матеріальних (спеціальних інструментів, інвентарної тари, тимчасових (не титульних) споруд, предметів прокату, бібліотечних фондів тощо) і нематеріальних активів, придбання (виращування) довгострокових біологіч-

них активів, капітальних інвестицій за фінансовою та операційною орендою, а також з поділом інвестицій у капітальне будівництво, що виконані підрядним і господарським способом.

У цій Відомості також відображаються витрати на проведення модернізації, модифікації, дообладнання (субрахунок 152), реконструкції, добудови (субрахунок 151) об'єкта, що приводить до збільшення первісно очікуваних від його використання майбутніх економічних вигод.

Облік капітального будівництва ведеться за фактичними витратами. Для визначення фактичної вартості кожного окремого об'єкта капітального будівництва, реконструкції, добудови, модернізації, модифікації, що здійснюється у кількох звітних періодах, застосовується вкладний аркуш формату Відомості 4.1 із зазначенням назви об'єкта.

У Відомості 4.1 відокремлюється сума податкового кредиту, що визнається законодавством у зв'язку з попередньою оплатою (авансом) вартості необоротних активів, устаткування і будівельно-монтажних робіт.

Після одержання (прийняття) необоротних активів, устаткування, що потребує монтажу, і будівельно-монтажних робіт сума податкового кредиту способом сторно відображається (у цій Відомості і Журналі 3) за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит» і не включається до первісної вартості побудованих (змонтованих, уведених в експлуатацію) основних засобів.

У Відомості 4.2 узагальнюються аналітичні дані про фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства, в спільну діяльність, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, а також еквівалентів грошових коштів, інших інвестицій. Для довгострокових і короткострокових фінансових інвестицій ведуться окремі відомості.

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться у Відомості 4.3, в яку з регістрів аналітичного обліку за попередній рік переносяться дані на початок поточного року до граф 1 - 8. Протягом звітного року помісячно на підставі первинних облікових документів позиційним способом записуються до граф 1 - 8 дані про придбані, отримані, створені нематеріальні активи, граф 9 - 11 - про переоцінку, зменшення і відновлення корисності нематеріальних активів, до граф 12 - 14 - про вибуття. На кінець кожного місяця наводиться сальдо вартості нематеріальних активів (графа 5) та накопиченої амортизації

(графа 6) як результат підрахунків показників у цих графах на початок місяця, записів за поточний місяць у цих графах, а також у графах 9 - 14 з урахуванням відповідної суми амортизації з графи 8. При необхідності Відомість 4.3 продовжується додатковими аркушами такого самого змісту і формату.

10.6. Регістри обліку витрат

Для обліку витрат діяльності і відображення кредитових оборотів на рахунках обліку запасів, розрахунків з оплати праці, відрахувань на соціальні заходи застосовується Журнал 5 або 5 А і Відомість 5.1 обліку руху запасів. В обох варіантах Журналу є однаковими за змістом і порядком заповнення розділи І (з кредиту рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 в дебет рахунків), ІІ «Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової та інвестиційної діяльності, інші витрати».

Розділ І Журналу 5 і Журналу 5 А заповнюється після складання розділів ІІ і ІІІ (або ІІІ А) цих журналів, окремі дані до яких переносяться із складених журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 (з розділу ІІІ Б Журналу 5 А).

Усі витрати по підприємству в цілому, незалежно від того, на яких синтетичних рахунках вони обліковуються, відображаються (збираються в розрізі кореспондуючих рахунків) в одному регістрі. В цьому Журналі забезпечується узагальнення всіх витрат на виробництво за елементами і статтями витрат. Для цього з графи «Усього» журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 до Журналу 5 переносяться дані про витрати підприємства, які за побудовою журналів відображені у відповідних регістрах.

При опрацюванні первинних облікових документів по заробітній платі і витрачання матеріальних ресурсів записи в регістрах обліку витрат здійснюються безпосередньо з первинних документів. Нарахована заробітна плата, витрачання матеріалів, відрахування на соціальні заходи, інші витрати розподіляються за напрямками витрат (по рахунках, субрахунках, статтях тощо) при відображенні даних у Журналі 5. Для розподілу можуть застосовуватися аркуші-розшифровки.

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

відображаються операції, пов'язані з нарахуванням працівникам підприємства основної і додаткової заробітної плати, премії, допомоги за тимчасовою непрацездатністю тощо.

Таблиця 10.5 – Регістри бухгалтерського обліку витрат

Номери		Найменування та призначення регістрів	Формат бланка
Жур- налів	Відо- мостей		
1	2	3	4
		Облік витрат	
5, 5А*		Розділ I Журналу 5 і Журналу 5 А за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 і розділ II Журналу 5 і 5 А за кредитом рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6	на 1 сторінці формат А4 × 1,5
		Розділ III Журналу 5 за кредитом рахунків 20, 22, 21, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 39, 65, 66, 91	на 2 сторінки х формат А4 × 1,5
		Розділ III А Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84	- " -
		Розділ III Б Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 21, 22, 39, 65, 66	- " -
		Розділ IV Журналу 5 і Журналу 5 А. Аналітичні дані до рахунка 28 "Товари"	на 1 сторінці формат А4 × 1,5
	5.1	Відомість аналітичного обліку запасів	на розворот і двох сторінок формат А4

Операції з виплати заробітної плати та інші обороти за дебетом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються в журналах 1, 3, 6, 7.

Аналітичний облік розрахунків за неотриману в установлений для виплати з каси підприємства термін суму з оплати праці (розрахунків з депонентами) ведеться в реєстрі депонованої заробітної плати.

Реєстр складається касиром, який закриває платіжну відомість, за кожний період виплати заробітної плати окремо і перевіряється головним бухгалтером.

Працівник підприємства, який веде облік депонованої заробітної плати на підставі видаткових касових ордерів, платіжних доручень та бухгалтерських довідок про списання заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув, робить відмітку про сплату (перерахування, списання, перенесення) депонованої заробітної плати (графи 7 - 10) і своїм підписом підтверджує кожну відображену операцію.

На початок року невикрачені суми депонованої заробітної плати із реєстрів за попередній рік переносяться у реєстр депонованої заробітної плати поточного року.

Підприємства, які не застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами», у складі Журналу 5 ведуть розділ III «Витрати діяльності».

Дані за рядком 8 «Усього за розділом III» з граф 3 - 18 Журналу 5 переносяться до Головної книги. Підсумки рядків за графами 3 - 18 і за графами 20 - 25 (із журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7) наводяться у відповідному рядку графі 26 як фактичні витрати за наведеними напрямками (статтями) витрат операційної діяльності, а в графі 27 накопичуються такі дані для складання звітності за період з початку року.

У графі 2 по рядках 1.1 - 1.6 розділу III підприємства вказують об'єкти витрат (види, групи продукції, послуг основного виробництва, об'єкти будівництва, допоміжні (підсобні) виробництва).

У графах 3 і 4 цього розділу і розділів III А і III Б підприємства витрачання виробничих запасів можуть наводити за сумою їх облікової вартості та сумою розподілених транспортно-заготівельних витрат.

Підприємства, які застосовують одночасно рахунки класу 8 «Витрати за елементами» і класу 9 «Витрати діяльності» у складі Журналу 5 А, ведуть розділи III А «Витрати діяльності» і III Б «Витрати за елементами».

На підставі первинних облікових документів (та/або аркушів-розшифровок) на витрачання виробничих запасів, нарахування заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи тощо записуються дані у графі 3 - 13 розділу III Б за складовими відповідних елементів витрат.

У графи 15 - 20 розділу III Б з журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 (з аркушів-розшифровок до них) записуються дані про складові відповідних елементів витрат.

Підсумкові дані (рядок 6 «Усього за розділом III Б») за графами 3 - 13 з розділу III Б «Витрати за елементами» разом з підсумком за відповідними рахунками у графах 3 - 17 розділу III А записуються до підсумкового рядка 9 «Разом за розділами III А і III Б» розділу III А Журналу 5 А, а звітти - до Головної книги.

Підсумкові дані (графа 21) розділу III Б переносяться у розділ III А до відповідної статті (напрямку) витрат за графами 19 (з кредиту рахунку 80 «Матеріальні витрати»), 20 (з кредиту рахунку 81 «Витрати на оплату праці»), 21 (з кредиту рахунку 82 «Відрахування на соціальні заходи»), 22 (з кредиту рахунку 83 «Амортизація»), 23 (з кредиту рахунку 84 «Інші операційні витрати»). Дані підсумкового рядка 8 розділу III А за графами 18 - 23 також заносяться до Головної книги.

У графі 22 розділу III Б накопичуються дані за складовими елементами витрат за період з початку звітнього року, включаючи звітний (поточний) місяць.

У графі 25 розділу III А накопичуються дані про складові витрати діяльності (рахунки, субрахунки, статті) за період з початку звітнього року.

У розділі IV узагальнюються аналітичні дані про операції з товарами і торговою націнкою.

Облік виробничих запасів за синтетичними рахунками (або субрахунками) ведеться у Відомості 5.1 за центрами відповідальності (матеріально відповідальними особами, місцями зберігання) та місцями витрат (синтетичними рахунками або субрахунками обліку витрат).

У Відомості визначаються сума і рівень транспортно-заготівельних витрат (відхилень фактичної собівартості виробничих запасів від їх поточної облікової оцінки), а також фактична собівартість витрачених (вибулих) запасів, якщо застосовується метод оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю.

Записи у Відомості 5.1 проводяться на підставі документів (звітів), в яких узагальнені надходження до матеріально відповідальних осіб (складів, цехів, дільниць) виробничих запасів та їх витрачання, вибуття з відповідних місць зберігання за звітний місяць (або за більш короткий проміжок часу - декада тощо).

У графі 2 видаток показується групуванням за кореспондуючими рахунками (субрахунками, статтями).

Суми внутрішнього обороту (надходження, видаток) виробничих запасів (від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, зі складу в цех, з цеху в інший цех, склад тощо) за місяць виділяються окремими сумами і мають бути між собою рівними.

10.7. Регістри обліку доходів та результатів діяльності

Журнал 6 призначено для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства та фінансові результати підприємства від звичайної діяльності (за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 76, 79).

Таблиця 10.6 – Регістри бухгалтерського обліку доходів і результатів діяльності

Номери		Найменування та призначення регістрів	Формат бланка
Жур- налів	Відо- мос- тей		
1	2	3	4
6		Облік доходів і результатів діяльності	
		Журнал 6 за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 76, 79	на 2 сторінках формат А4
		Розділ II "Аналітичні дані про доходи"	- " -

У розділі II Журналу 6 накопичуються дані про окремі складові доходів підприємства

10.8. Регістри обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань

У Журналі 7 відображаються операції про зміни різновидностей власного капіталу - статутного, пайового, у дооцінках, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів (за кредитом рахунків

40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49).

Відомості 7.1, 7.2, 7.3 забезпечують накопичення аналітичних даних щодо додаткового капіталу, використання прибутку, забезпечень майбутніх витрат і платежів за період з початку поточного року.

Таблиця 10.7 – Регістри бухгалтерського обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань

Номери		Найменування та призначення регістрів	Формат бланка
Жур- налів	Відомо- стей		
1	2	3	4
		Облік власного капіталу та забезпе- чення зобов'язань	
7		Журнал 7 за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49	на 1 сторінці формат А4
	7.1	Відомість аналітичних даних рахун- ку 42 «Додатковий капітал»	- " -
	7.2	Відомість аналітичних даних рахун- ку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	- " -
	7.3	Відомість аналітичних даних рахун- ку 47 «Забезпечення майбутніх вит- рат і платежів»	- " -

Аналітичний облік в розрізі об'єктів позабалансового обліку ве-
деться у Відомості 8, в яку з регістрів аналітичного обліку за
попередній рік переносяться дані на початок поточного року (до граф
1 - 6). За простою системою позиційним способом заносяться дані до
граф 1 - 6 - про надходження (одержання, надання тощо), до граф 7 -
12 - про вибуття (використання, списання, повернення, сплату тощо)
об'єктів позабалансового обліку (об'єкти операційної оренди основних
засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні,
переробці, комісії, монтажі, умовних прав і зобов'язань підприємства
(застави, гарантії, зобов'язання тощо), бланки суворого обліку, списані
активи (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість), амортизаційні
відрахування).

Таблиця 10.8 – Регістри позабалансового обліку

Номери		Найменування та призначення реєстрів	Формат бланка
Жур- налів	Відомос- тей		
1	2	3	4
	8	Відомість позабалансового обліку	на 1 сторінці формат А4
		Головна книга	аркуш формат А4
		Реєстр депонованої заробітної пла- ти	аркуш формат А5
		Бухгалтерська довідка	на 1 сторінці формат А6
		Аркуш-розшифровка	на 1 сторінці формат А5

На кінець кожного місяця наводиться вартість залишку об'єктів позабалансового обліку (граф 5) як результат підрахунків показників у цій графі на початок місяця, записів за поточний місяць у цій графі, а також у графах 8 і 11. При необхідності Відомість 8 продовжується додатковими аркушами такого самого змісту і формату.

Питання для самоконтролю:

1. Які методичні рекомендації спрямовані на узагальнення у реєстрах бухгалтерського обліку?
2. Що розуміють під обліковим реєстром?
3. Яким чином використовується інформація, що міститься в облікових реєстрах?
4. Для чого призначені облікові реєстри?
5. Яким чином можуть бути складені реєстри бухгалтерського обліку?
6. Ким підписуються облікові реєстри?

7. З якими документами звіряються підсумкові записи в журналах?

8. Допускаються в облікових регістрах підчистки і необумовлені виправлення тексту та цифрових даних?

9. Яким способом виправляються помилки в облікових регістрах за звітний рік, що виявлені після записів підсумків облікових регістрів у Головну книгу?

10. Яким чином побудовані регістри бухгалтерського обліку?

ТЕМА 11: ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

11.1. Загальні вимоги до фінансової звітності.

11.2. Консолідована фінансова звітність.

11.3. Застосування міжнародних стандартів.

11.4. Подання та оприлюднення фінансової звітності.

Ключові терміни: звітний період, консолідована фінансова звітність, міжнародні стандарти, фінансова звітність, форми звітності.

11.1. Загальні вимоги до фінансової звітності

Управління підприємством потребує періодичного узагальнення і подання інформації про його діяльність у формі звітності.

Складання фінансової звітності як і ведення бухгалтерського обліку регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» (Редакція від 10.08.2022 р.), а також П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Метою ведення складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Підприємства зобов'язані складати фінансову звітність на підставі даних бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність підписується керівником (власником) підприємства або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку та бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства. У разі якщо бухгалтерський облік підприємства ведеться підприємством, що провадить діяльність у сфері

бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, фінансову звітність підписують керівник підприємства або уповноважена особа, а також керівник підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, або уповноважена ним особа. При цьому відповідальність підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, визначається законом та договором про надання бухгалтерських послуг.

Фінансову звітність підприємства, що становить суспільний інтерес, підписують керівник або уповноважена особа у визначеному законодавством порядку та головний бухгалтер. Фінансова звітність недержавних пенсійних фондів та інститутів спільного інвестування підписується у порядку, передбаченому законодавством.

Відповідальність за своєчасне та у повному обсязі подання та оприлюднення фінансової звітності несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів.

Порядок та строки подання фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, звіту про управління та звіту про платежі на користь держави до органів державної влади визначаються Кабінетом Міністрів України, для банків – Національним банком України.

Порядок та строки подання звіту про платежі на користь держави суб'єктами господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, встановлюються відповідно до Закону України «Про забезпечення прозорості у видобувних галузях».

Для мікропідприємств, малих підприємств, непідприємницьких товариств і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, крім тих, що зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами, встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу та звіту про фінансові результати.

Склад та форми фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, звіту про управління та звіту про платежі на користь держави підприємств (крім банків), фінансової звітності про виконання бюджетів установлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Склад та форми звіту про платежі на користь держави для

суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, установлюються відповідно до Закону України «Про забезпечення прозорості у видобувних галузях».

Склад та форми фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та звіту про управління банків установлюються Національним банком України.

Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за міжнародними стандартами складаються на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами, яка оприлюднена державною мовою на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Звіт про управління подається разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління. Від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію.

11.2. Консолідована фінансова звітність

Підприємства, які контролюють інші підприємства (материнські підприємства), крім фінансових звітів про власні господарські операції, складають та подають консолідовану фінансову звітність групи відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів.

Для цілей групи поділяються на малі, середні або великі.

Малими групами вважаються групи, показники річної консолідованої фінансової звітності яких на дату складання річної консолідованої фінансової звітності відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро включно;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро включно;
- середня кількість працівників – до 50 осіб включно.

Середніми групами вважаються групи, які не відповідають критеріям для малих груп та показники річної консолідованої фінансової

звітності яких на дату складання річної консолідованої фінансової звітності відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 20 мільйонів євро включно;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 40 мільйонів євро включно;
- середня кількість працівників – до 250 осіб включно.

Великими групами вважаються групи, показники річної консолідованої фінансової звітності яких на дату складання річної консолідованої фінансової звітності відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – понад 20 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро;
- середня кількість працівників – понад 250 осіб.

Для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні до іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі офіційних валютних курсів Національного банку України, що встановлювалися для євро протягом відповідного року.

Якщо на дату складання річної консолідованої фінансової звітності група, показники річної консолідованої фінансової звітності якої протягом двох років поспіль (за звітний рік та рік, що передує звітному) не відповідають критеріям групи, до якої вона віднесена, така група відноситься до відповідної групи, критеріям якої відповідають показники річної консолідованої фінансової звітності за результатами звітного періоду.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать суб'єкти державного сектору економіки, та органи, які здійснюють управління майном суб'єктів комунального сектору економіки, крім власної звітності, складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які належать до сфери їх управління.

Об'єднання підприємств, крім власної звітності, складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, скла-

дає консолідовану фінансову звітність про загальний майновий стан і результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів.

11.3. Застосування міжнародних стандартів

Для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, які оприлюднені державною мовою на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, материнські підприємства груп, у складі яких є підприємства, що становлять суспільний інтерес, материнські підприємства великої групи, які не належать до категорії великих підприємств, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Підприємства, самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

Підприємства інформують у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики, про складання ними фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Підприємства, які для складання фінансової звітності застосовують міжнародні стандарти, складають і подають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність органам державної влади та іншим користувачам на їх вимогу в порядку, визначеному на основі такої сономії фінансової звітності за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку

відповідно до облікової політики за міжнародними стандартами після подання першої фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами, що визнається такою у порядку, визначеному міжнародними стандартами.

11.4. Подання та оприлюднення фінансової звітності

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна фінансова звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. Крім того, відповідно до облікової політики підприємства фінансова звітність може складатися за інші періоди.

Звітний період для складання фінансової звітності про виконання бюджетів визначається Бюджетним кодексом України.

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців.

Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Підприємства зобов'язані подавати фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів. Органам державної влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства.

Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, не є конфіденційною інформацією та не належить до інформації з обмеженим доступом, крім випадків, передбачених законом. Підприємства зобов'язані надавати копії фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за запитом юридичних та фізичних осіб у порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації».

Підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з відповідними аудиторськими звітами, звітом про управління, консолідованим звітом про

управління, звітом про платежі на користь держави, консолідованим звітом про платежі на користь держави на своїй веб-сторінці або своєму веб-сайті (у повному обсязі).

Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з відповідними аудиторськими звітами, звітом про управління, консолідованим звітом про управління, звітом про платежі на користь держави, консолідованим звітом про платежі на користь держави на своїй веб-сторінці або своєму веб-сайті (у повному обсязі).

Інші фінансові установи та недержавні пенсійні фонди, що належать до мікропідприємств та малих підприємств, зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з відповідними аудиторськими звітами, звітом про управління, консолідованим звітом про управління на своїй веб-сторінці або своєму веб-сайті (у повному обсязі).

Малі підприємства, що є суб'єктами господарювання державного сектору економіки, зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з відповідним аудиторським звітом (якщо обов'язковий аудит фінансової звітності проводився на вимогу законодавства) на своїй веб-сторінці або своєму веб-сайті (у повному обсязі).

Малі та середні групи (крім груп, у складі яких є підприємства, що становлять суспільний інтерес) звільняються від обов'язкового складання та подання консолідованої фінансової звітності та консолідованого звіту про управління.

Материнські підприємства великої групи, які не належать до категорії великих підприємств (крім суб'єктів інвестиційної діяльності, які не складають консолідовану фінансову звітність відповідно до міжнародних стандартів), зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну консолідовану фінансову звітність, складену за міжнародними стандартами, разом з аудиторським звітом, консолідованим звітом про управління, консолідованим звітом про платежі на користь держави на своїй веб-сторінці або своєму веб-сайті (у повному обсязі).

Материнські підприємства, які одночасно є дочірніми підприємс-

твами та відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів не подають консолідовану фінансову звітність, зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати на своїй веб-сторінці або своєму веб-сайті (у повному обсязі) річну консолідовану фінансову звітність свого материнського підприємства разом з аудиторським звітом та консолідованим звітом про управління.

Підприємство зобов'язане забезпечувати доступність фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності для ознайомлення юридичних та фізичних осіб за своїм місцезнаходженням.

Головні розпорядники бюджетних коштів оприлюднюють річну фінансову звітність, річну консолідовану фінансову звітність не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, шляхом розміщення на своєму веб-сайті.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, оприлюднює річну консолідовану фінансову звітність про загальний майновий стан та результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, на своєму офіційному веб-сайті.

У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та у випадках, передбачених законом, публікує його протягом 45 днів після затвердження.

Підприємства можуть подавати уточнену фінансову звітність та уточнену консолідовану фінансову звітність на заміну раніше поданої фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за результатами проведення аудиторської перевірки, з метою виправлення самостійно виявлених помилок або з інших причин. Подання та оприлюднення уточненої фінансової звітності та уточненої консолідованої фінансової звітності здійснюються у такому самому порядку, як і фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, що уточнюються.

Оприлюднена річна фінансова звітність та річна консолідована фінансова звітність (у повному обсязі разом з аудиторськими звітами) повинні зберігатися на веб-сайтах підприємств, головних розпорядників бюджетних коштів та офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, не менше шести років, якщо

більший строк не встановлено законом.

Контроль за дотриманням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

Питання для самоконтролю:

1. Поняття фінансової звітності та її мета.
2. Класифікація звітності.
3. Охарактеризуйте вимоги, що ставляться перед звітністю.
4. Хто складає бухгалтерську звітність?
5. Якими є обов'язкові форми квартальної та річної бухгалтерської звітності? Особливості їх побудови?
6. Що належить до періодичної (поточної) бухгалтерської звітності?
7. З дотриманням яких принципів формується фінансова звітність підприємств?
8. Куди подають основні форми бухгалтерської звітності?
9. Хто підписує бухгалтерську звітність підприємства?
10. Поясніть порядок подання фінансової звітності.

ТЕМА 12: СУТНІСТЬ ТА ПРИНЦИПИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

12.1. Сутність управлінського обліку та необхідність його впровадження на підприємствах України.

12.2. Предмет, об'єкти та методи управлінського обліку.

12.3. Основи організації управлінського обліку.

Ключові терміни: інтегрована система обліку, загальна система обліку, переплетена (автономна) система обліку, система збору, обробки та підготовки інформації, управлінський облік.

12.1. Сутність управлінського обліку та необхідність його впровадження на підприємствах України

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (редакція від 10.08.2022 р.), бухгалтерський облік поділяється на: фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський).

Управлінський облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Управлінський облік не є обов'язковим для ведення. Рішення про його організацію, правила ведення – приймає керівництво. Інформація становить комерційну таємницю. В Україні цей вид обліку ведеться переважно великими виробничими підприємствами.

Таблиця 12.1 – Ознаки управлінського обліку

Ознака	Управлінський облік
Головні користувачі інформації	Менеджери різних рівнів підприємства
Регламентація	Жодної регламентації
Використання вимірників	Різні вимірники, в т.ч. якісні показники
Об'єкт аналізу	Структурні підрозділи
Періодичність складання	Звітний інтервал (оперативна інформація)
Ціль	Прогноз на майбутнє
Групування затрат	За статтями калькуляції
Відкритість даних	Комерційна таємниця
Обов'язковість ведення	Необов'язково

Необхідність упровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах зумовлено наступними причинами:

- наявність різних форм власності, що веде до появи різних груп та рівнів користувачів управлінської інформації;
- загострення конкуренції на внутрішньому і зовнішньому ринках збуту вітчизняної продукції, що потребує своєчасної інформації про їх кон'юнктуру;
- інтеграція економіки України у світову економіку, що неодмінно приводить до переорієнтації як практики, так і теорії облікових знань.

Проте, не дивлячись на необхідність впровадження управлінського обліку простежуються наступні проблеми, основними з яких є відсутність чіткого уявлення про сутність, методи та прийоми управлінського обліку серед вітчизняних економістів; недостатність рекомен-

дацій щодо впровадження управлінського обліку на підприємствах України та спеціалістів-практиків, здатних організувати систему управлінського обліку на вітчизняних підприємствах.

Основним завданням управлінського обліку є надання неупередженої інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень відповідними управлінськими ланками підприємства.

Особливості управлінського обліку:

- дані управлінського обліку частіше приблизні ніж точні, тому можливі суттєві погрішності, приблизні оцінки;
- робота з неповними даними (прийняття управлінських рішень щодо певних об'єктів управління);
- дані обліку – це тільки частина вихідної управлінської інформації. При прийнятті управлінського рішення завжди використовується і необлікова інформація.

Суть управлінського обліку, його призначення відображає формулювання: «виробництво інформації для здійснення ефективного управління».

Управлінський облік є складовою частиною процесу управління на підприємствах, а також надає важливу інформацію необхідну для: визначення стратегії та планування майбутніх операцій підприємства; контролю за поточною діяльністю підприємства; оптимізації використання наявних ресурсів; забезпечення об'єктивності та обґрунтованості прийняття рішень.

Вимоги до прийняття управлінських рішень:

- оптимальність;
- правомірність та законність;
- кількісна та якісна визначеність;
- результативність;
- комплексність;
- цілеспрямованість;
- наукова обґрунтованість.

Прийняття рішень - це заключна стадія управління.

Основні етапи прийняття управлінських рішень:

- визначення мети та завдань;
- збір і аналіз інформації стосовно завдань, які покликані розв'язати певну проблему;
- визначення ключових факторів і вихідних характеристик для розв'язання проблеми з урахуванням існуючих обмежень та сильних

сторін;

- уточнення та остаточне формулювання мети;
- обґрунтування та розробка формалізованої моделі проблеми, яку належить вирішити;
- розробка варіантів рішення проблеми та вибір оптимального варіанта вирішення проблеми;
- економічне обґрунтування вибраного варіанта рішення, погодження та остаточне затвердження рішення, реалізація рішення, контроль та оцінка виконання рішення.

Таблиця 12.2 – Характеристика основних функцій управлінського обліку

Назва функція	Характеристика
Інформаційна	забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, необхідною для поточного планування, контролю та прийняття оперативних управлінських рішень.
Контрольна	здійснення оперативного контролю й оцінки результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в цілому.
Прогнозна	забезпечення перспективного планування та координування розвитку підприємства в майбутньому на підставі аналізу та оцінки фактичних результатів діяльності.
Аналітична	забезпечення вивчення системи прийняття рішень з метою її удосконалення. На цьому етапі важливо зрозуміти чи виконане поставлене завдання або, що спричинило його невиконання.
Комунікаційна	формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між різними рівнями управління.

До ключових принципів прийняття управлінських рішень відносяться:

- відповідність прийнятих рішень інтересам усіх груп зацікавлених осіб;
- орієнтація на ключові чинники успіху;
- витрати;

- якість;
- час;
- інновації;
- безперервне удосконалення;
- аналіз ланцюга цінностей і ланцюга поставок;
- аналіз зміни стратегії на різних стадіях розвитку бізнесу, в основу якого – покладена крива життєвого циклу продукції.

Мета і завдання системи управлінського обліку реалізуються через функції, які мають тісно взаємодіяти з функціями управління.

До основних функцій системи управлінського обліку належать:

- інформаційна;
- контрольна;
- прогнозна;
- аналітична;
- комунікаційна.

12.2. Предмет, об'єкти та методи управлінського обліку

Предметом управлінського обліку є сукупність процесів виробничого господарської діяльності, які відображаються в системі узагальнення облікової інформації виходячи з вимог контролю, аналізу, планування, прогнозування, забезпечення ухвалення обґрунтованих і ефективних управлінських рішень на всіх етапах управління.

Зміст предмету розкривають його об'єкти.

Об'єкт – це явище або предмет, на який спрямована будь-яка діяльність.

Основні об'єкти управлінського обліку:

- затрати (поточні і капітальні) та доходи підприємства в цілому й окремих його структурних підрозділів;
- собівартість як форма цільового спрямування затрат;
- затрати (поточні і капітальні) та доходи підприємства в цілому й окремих його структурних підрозділів;
- внутрішнє ціноутворення (трансфертні ціни);
- планування;
- внутрішня звітність.

Трансфертні ціни – це внутрішні ціни, за якими один структурний підрозділ підприємства (цех, дільниця чи відділ) передає іншому підрозділові продукцію або послуги.

Собівартість продукції – це показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства.

Види собівартості: виробнича собівартість, собівартість реалізованої продукції, собівартість проекту, собівартість замовлення, собівартість центру відповідальності, собівартість сегмента діяльності, собівартість капітальних вкладень, повна та неповна собівартість, фактична та нормативна собівартість.

Планування – є інформаційною системою для прогнозування майбутньої діяльності підприємства.

Внутрішня звітність – забезпечує зворотні зв'язки об'єкта та суб'єкта управління, безпосередньо впливає на результат діяльності підприємства.

Метод управлінського обліку – це сукупність різноманітних способів і прийомів, за допомогою яких вивчають об'єкт управлінського обліку в інформаційній системі підприємства.

Методи управлінського обліку, які забезпечують управління затратами:

- калькулювання затрат життєвого циклу продукту;
- цільова калькуляція собівартості;
- функціональний аналіз;
- калькулювання затрат за системою «кайдзен»;
- ABC-метод;
- ланцюг цінності;
- метод «ЛІТ» точно в зазначений термін).

Методи управлінського обліку, що розрізняють за ознакою розподілу собівартості передбачають облік за фактичною собівартістю (директ-костінг) та облік за нормативною собівартістю (стандарт-костінг).

Директ-костінг – це система управлінського обліку, яка базується на класифікації витрат на змінні та постійні і включає в себе облік за її видами, місцями виникнення і носіями, облік результатів виробничої діяльності, а також аналіз витрат і результатів для прийняття управлінських рішень.

У процесі обліку фактичних витрат використовують такі принципи:

- документально оформлена фіксація прямих витрат на виробництво;
- облікова реєстрація їх у процесі виробництва;

- локалізація витрат за видами виробництв, характером витрат, об'єктами та носіями витрат;
- віднесення фактичних виробничих витрат на об'єкти обліку;
- порівняння фактичних показників з плановими.

Стандарт-костінг – це система обліку витрат і калькуляції собівартості з використанням нормування. Передбачає аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних. Це організація обліку, при якій зміни собівартості розкриваються щоденно в процесі виконання плану на підставі первинної документації.

Завданням обліку за нормативною собівартістю є:

- 1) своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства;
- 2) оперативний аналіз витрат на виробництво;
- 3) виявлення неврахованих резервів.

Принципи здійснення стандарт-костінгу полягають у наступному:

- нормування витрат і обов'язкове складання нормативних калькуляцій по кожному виробу;
- систематичне виявлення відхилень фактичних витрат матеріалів і зарплати;
- постійний та своєчасний облік зміни норм та визначення впливу цих змін на собівартість продукції;
- попередній контроль витрат на основі первинних документів та фіксація відхилень від норм у момент їх виявлення;
- щомісячне і щоквартальне коригування існуючих норм.

12.3. Основи організації управлінського обліку

Управлінський облік не регламентується і не регулюється державними органами.

Концепції управлінського обліку закріплені міжнародними нормативами (лютий 1989 р.). Принципи і методи розробляються професійними організаціями бухгалтерів (Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ)). Створений МФБ спеціальний комітет розробив і видав ряд положень та досліджень з управлінського обліку, призначених для гармонізації методів і прийомів управлінського обліку в різних підприємствах і країнах, мають рекомендаційний характер.

Вибір і побудова організаційної структури управління підприємством є створенням схеми взаємодії і взаємозв'язку різних структурних

підрозділів з метою найбільш ефективного вирішення покладених на них завдань і визначення порядку їх підпорядкованості й підзвітності.

Етапи організації управлінського обліку на підприємстві:

1. визначення управлінських завдань та порядку їх вирішення;
2. визначення складу і термінів подання інформації для прийняття управлінських рішень;
3. організація системи збору управлінської інформації та затвердження порядку документообігу;
4. затвердження облікової політики з управлінського обліку;
5. призначення осіб відповідальних за формування та подання управлінської інформації та внутрішньої управлінської звітності.

Характерною рисою для багатьох великих підприємств є централізація фінансового і децентралізація управлінського обліку задля наближення його до місць виникнення витрат і прийняття рішень.

Завдання відділу управлінського обліку:

- проектування документообігу;
- організація роботи з бюджетного планування діяльності;
- організація роботи щодо розроблення техніко-економічного обґрунтування та впорядкування виробничих норм;
- обчислення питомих (на одиницю продукції) нормативних прямих витрат та калькулювання нормативної собівартості готової продукції;
- організація розроблення проектів прогностичних цін на продукцію, що її виробляє підприємство;
- контроль за виконанням підрозділами підприємства бюджетів за витратами на виробництво одиниці продукції;
- економічний аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства (спільно з іншими службами).

Зарубіжний досвід організації управлінського обліку свідчить про можливість застосування в інформаційній структурі підприємства трьох бухгалтерських систем обліку витрат і доходів: загальної, інтегрованої та автономної.

Загальна система обліку. Дану систему обліку як правило використовують підприємства сфери послуг, торгівлі та невеликі промислові підприємства, які випускають однорідну продукцію.

Сутність цієї системи заключається в тому, що вона заснована на періодичному обліку запасів, тобто протягом звітного періоду часу на рахунках запасів, сировини, матеріалів, готової продукції, незаверше-

ного виробництва, не відображається їхній рух (надходження чи вибуття), а у кінці звітної періоду у місцях зберігання запасів проводиться інвентаризація, у результаті якої балансовим методом визначаються витрати відповідних запасів:

$$\text{Витрати запасів} = \text{Залишок запасів на початок періоду} + \text{Надходження запасів} - \text{Залишок запасів на кінець періоду}$$

При використанні загальної системи обліку в підприємствах торгівлі та сфери послуг облік витрат ведуть по елементам, які встановлює підприємство самостійно.

Облік доходів ведуть за їхніми видами.

У кінці звітної періоду усі рахунки витрат та доходів закривають шляхом списання їх сальдо на рахунок «Прибутки та збитки», на якому визначається фінансовий результат за звітний період.

Інтегрована система обліку. Сутність даної системи полягає в тому, що вона забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль витрат на їх виробництво. Це досягається шляхом впровадження рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують із рахунками фінансового обліку.

Особливістю даної системи є те, що вона засновується на безперервному обліку запасів, тобто всі поточні зміни запасів, сировини, матеріалів, незавершеного виробництва, готової продукції, що пов'язані з їх рухом (надходженням або вибуттям) відображаються на рахунках запасів протягом звітної періоду.

В основі обліку витрат при використанні інтегрованої системи обліку є функціональна ознака, згідно якої всі рахунки витрат поділяються на:

- 1) рахунок «Виробництво»;
- 2) рахунок «Виробничі накладні витрати»;
- 3) рахунок «Загальні та адміністративні витрати»;
- 4) рахунок «Витрати на збут та реалізацію»;
- 5) рахунок «Витрати на дослідження та розробки».

На перших двох рахунках: «Виробництво» та «Виробничі накладні витрати» збираються всі виробничі витрати:

- а) прямі витрати відносяться на дебет рахунку «Виробництво»;
- б) непрямі витрати накопичуються протягом звітної періоду на рахунок «Виробничі накладні витрати». Наприкінці звітної періоду списуються на рахунок «Виробництво» і розподіляються між

об'єктами калькулювання згідно обраній базі розподілу.

Витрати підрозділів, що виконують невиробничі функції, зокрема управління, збут продукції, дослідження та розробки, не включаються до виробничої собівартості. Вони відразу списуються на фінансовий результат діяльності підприємства у тому звітному періоді, в якому їх було здійснено.

Переплетена (автономна) система обліку. Сутність даної системи полягає в тому, що вона передбачає окреме ведення рахунків фінансового та управлінського обліків, що не кореспондують один з одним.

В системі управлінського (виробничого) обліку ведеться облік запасів, здійснюється калькулювання собівартості продукції та визначається фінансовий результат від основної діяльності підприємства.

В системі фінансового обліку здійснюють розрахунки з дебіторами та кредиторами і визначається загальний фінансовий результат діяльності підприємства.

Взаємозв'язок фінансового та управлінського обліків досягається за допомогою спеціальних контрольних рахунків, що мають протилежне значення і дзеркально відображують один одного, тому їх називають рахунками-екранами. В системі фінансового обліку відкривають «Контрольний рахунок управлінського обліку».

В системі управлінського обліку відкривають «Контрольний рахунок фінансового обліку».

Питання для самоконтролю:

1. Охарактеризуйте процес прийняття управлінського рішення.
2. Визначте існуючу техніку оптимізації управлінської інформації.
3. Визначте рівні управлінської діяльності сучасного підприємства.
4. Яка класифікація управлінської інформації існує в сучасній теорії управління?
5. Що таке управлінський облік?
6. В чому полягають основні переваги управлінського обліку над традиційним бухгалтерським обліком?
7. Що є предметом та методом управлінського обліку?
8. Які основні функції управлінського обліку?

9. Принципи управлінського обліку.
10. Відмінності між фінансовим та управлінським обліком.
11. Основні етапи становлення та розвитку управлінського обліку.
12. Основні підходи до побудови Плану рахунків фінансового та управлінського обліку.
13. Особливості інтегрованої моделі побудови Плану рахунків фінансового та управлінського видів обліку.
14. Особливості автономного підходу до побудови Плану рахунків фінансової та управлінської видів облікової інформації.

ТЕМА 13: ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

- 13.1. Основи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.
- 13.2. Облікова політика підприємства.

Ключові терміни: ведення бухгалтерського обліку, нормативне регулювання бухгалтерського обліку, облікова політика підприємства, організація бухгалтерського обліку.

13.1. Основи організації бухгалтерського обліку на підприємстві

Організація бухгалтерського обліку супроводжує створення підприємства, та забезпечує його підготовку до ефективної діяльності. Без організованого бухгалтерського обліку неможлива діяльність суб'єктів господарювання, оскільки це суперечить чинному законодавству України.

З бухгалтерським обліком пов'язано три групи суб'єктів: організації, ведення і нормативного регулювання бухгалтерського обліку.

Суб'єктами організації бухгалтерського обліку є власник підприємства або уповноважений ним орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до установчих та інших розпорядчих документів, а також головний бухгалтер (або, особа, на яку покладено обов'язки з ведення бухгалтерського обліку) підприємства.

Суб'єкти ведення бухгалтерського обліку є бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером або особа, на яку покладено обов'язки ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Суб'єкти нормативного регулювання бухгалтерського обліку є органи державної влади, які шляхом прийняття відповідних нормативних документів регулюють повністю або частково організацію та ведення бухгалтерського обліку.

В Україні такими суб'єктами є Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державний комітет статистики України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України та ін. державні органи.

Дорадчим органом при Міністерстві фінансів України є Методологічна рада з бухгалтерського обліку.

З 1 січня 2000 року основними нормативно-правовими актами, які регламентують систему бухгалтерського обліку в Україні є:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07. 1999 р.;

2. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені наказами Міністерства фінансів України;

3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р.;

4. Інструкція зі застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р.;

5. Ухвала Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку подання фінансової звітності» № 419 від 28.02.2000 р..

Суттєвою особливістю Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є те, що він створює методологічні засади збору, реєстрації та узагальнення інформації, які здійснюються шляхом суцільного, безперервного та документального обліку всіх господарських операцій.

Предметом організації бухгалтерського обліку є забезпечення процесу ведення і функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

Об'єктами організації бухгалтерського обліку є документування господарських операцій та документообіг підприємства, фінансова політика, структура облікового підрозділу підприємства і регламентація роботи облікових працівників, організаційне, методичне, правове та технічне забезпечення бухгалтерського обліку.

Таблиця 13.1. – Принципи організації бухгалтерського обліку

Принципи	Характеристика
Цілісності	вимагає розглядати систему як об'єкт, як цілісне явище, якість якого не зводиться до особливостей яких-небудь окремих частин, які утворюють його. Цілісність обліку системи як об'єкта виявляється у подвійному узагальненні господарських фактів-явищ і процесів
Всебічності	передбачає облік всіх внутрішніх зв'язків і відносин системи, всіх чинників, які впливають на її функціонування
Субординації	вимагає створення ієрархії елементів і відносин за чітко встановленими критеріями. Основним критерієм побудови ієрархії елементів системи бухгалтерського обліку є адекватність організаційної і технологічної структур господарства. Наприклад, облік матеріалів здійснюють адекватно організації складського господарства: за кожною матеріальною відповідальною особою, місцем зберігання матеріалів, облік витрат на виробництво – за цехами, ділянками, бригадами, продукцією
Динамічності	встановлює, що всі характеристики системи слід розглядати не як постійні, а як постійно змінні. Динамічність бухгалтерського обліку як системи обумовлена удосконаленням форм і методів його організації, розвитком форм здійснення розрахунків, системи рахунків, застосуванням нових методів обліку ресурсів, витрат на виробництво і калькуляцію собівартості продукції
Випереджаючого відображення	означає постійну наявність проблем, виникнення яких обумовлене часом, а, отже, вимагає прогнозування стану системи обліку в майбутньому
Системовоючих відносин	вимагає визначення саме таких зв'язків між частинами (елементами) системи, які забезпечують її цілісність, існування і розвиток

Організація бухгалтерського обліку повинна здійснюватися з моменту створення підприємства та залежить від ряду критеріїв:

- форми власності;
- організаційно-правової форми підприємства;
- характеру, технології і обсягу його діяльності;
- чисельності персоналу;
- структури управління та ін.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» підприємству надана можливість самостійно вибирати одну з чотирьох форм організації бухгалтерського обліку:

1. Введення у штат підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером.

2. Користування послугами фахівця з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець без створення юридичної особи.

3. Ведення на договірних основах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою.

4. Самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

Крім того підприємство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;
- обирає форму організації бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

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

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

13. 2. Облікова політика підприємства

Функціонування системи бухгалтерського обліку та процесу його ведення вимагає відповідної організаційної інфраструктури, яка передбачає розв'язання ряду методичних, технологічних і організаційних питань. У процесі їх розв'язання, власник підприємства спільно з головним бухгалтером реалізує свою політику в сфері бухгалтерського обліку шляхом самостійного вибору облікових способів і процедур. Це зумовлює появу такого інструменту організації обліку як облікова політика.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовують підприємства для складання та подання фінансової звітності.

Облікова політика повинна розроблятися самостійно кожним підприємством, зареєстрованим у встановленому законодавством порядку.

Завданням облікової політики є забезпечення одержання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, що необхідно для всіх користувачів бухгалтерської звітності для прийняття.

Головними користувачами облікової політики підприємства є зовнішні та внутрішні суб'єкти.

До внутрішніх користувачів відносяться: власники підприємства, керівник підприємства, управлінський персонал, головний бухгалтер, облікові працівники.

До зовнішніх користувачів відносяться: аудитори, контролюючі органи (податкова служба), інвестори, кредитори та інші користувачі звітної інформації підприємства.

Складовими облікової політики підприємства є організаційна, методична та технічна складова. Кожна складова облікової політики підприємства об'єднує відповідні об'єкти, за якими існують альтернативні варіанти – елементи.

Облікова політика підприємства: організаційна, методична, технічна. Вона поділяється на об'єкти та елементи.

Елемент облікової політики підприємства – це методичні прийоми та способи, які обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства.

Методичні прийоми та способи ведення обліку передбачають вибір конкретного застосування елементів методу обліку, який складається з елементів: документування і інвентаризація, оцінка та калькулювання, рахунки та подвійний запис, баланс та звітність.

Прикладом об'єкта організації складової облікової політики може бути форма організації бухгалтерського обліку, елементом – одна з чотирьох визначених законодавством форм організації.

Методична складова передбачає визначення способів ведення обліку його об'єктів, які мають альтернативні способи відображення. Прикладом об'єкта методичної складової облікової політики можуть бути основні засоби, елементи облікової політики, які йому відповідають, – метод нарахування амортизації, строк корисної експлуатації, ліквідаційна вартість основних засобів тощо.

Технічна складова є визначення технічних засобів, які забезпечують ведення обліку. Об'єктом технічної складової є форма ведення обліку, елементами – журнальна, меморіально-ордерна, спрощена, комп'ютерна тощо.

Реалізація елементів методичної складової на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах та формах звітності здійснюється за допомогою об'єктів та елементів технічної складової.

Елементи облікової політики підприємства формуються з урахуванням основних 10 принципів підготовки фінансової звітності:

- обачності;
- повного висвітлення;
- автономності;
- послідовності;
- безперервності;
- превалювання змісту над формою;
- історичної (фактичної) собівартості;
- єдиного грошового вимірника;
- нарахування та відповідності доходів і витрат;
- періодичності.

Прийняття новоствореним підприємством облікової політики вважається дійсною з дня прав юридичної особи і формується з дотриманням принципу послідовності, що передбачає постійне (з року в рік) застосування (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»).

Таблиця 13.2. – Положення про облікову політику підприємства

Загальні положення	Законодавчі документи з питань організації і ведення бухгалтерського обліку в Україні
Організація	Форма організації бухгалтерського обліку; організація роботи бухгалтерської служби; положення кадрової політики щодо облікових працівників; порядок атестації бухгалтерів; система підбору персоналу та підвищення його кваліфікації, правове, технічне та методичне забезпечення роботи облікових працівників; правила ділової етики; нормування і оплата праці; методика численності облікових працівників, порядок приймання-передачі справ при зміні бухгалтера
Методика	Критерії розмежування основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів і МШП, нарахування амортизації, оцінка запасів і готової продукції, списання витрат майбутніх періодів, нарахування резерву сумнівних боргів і розподіл накладних витрат і їх включення до собівартості, створення фондів соціального призначення
Техніка	Технологія обробки облікової інформації (форма ведення бухгалтерського обліку); організація внутрішньогосподарського контролю; випадки залучення фахівців (сторонніх осіб) для проведення інвентаризації (за необхідності); порядок проведення інвентаризації та порядок контролю за діяльністю членів інвентаризаційної комісії і визначення результатів інвентаризації, їх відповідальність за порушення інвентаризаційного процесу; перелік форм первинних документів, розроблених і затверджених підприємством; форми внутрішньої бухгалтерської звітності (склад і форми звітності, періодичність складання і подання, відповідальної особи, їх контроль, користувачі звітності); графік документообігу; порядок зберігання документів, у т.ч. електронних, у архіві й доступ до нього.

Організує облік на підприємстві головний бухгалтер. Формує облікову політику разом з керівником підприємства головний бухгалтер на завершальному етапі, цьому передують формування облікової політики вузькими спеціалістами з окремих ділянок бухгалтерського обліку.

Вибір суб'єктів формування облікової політики залежить від обсягів діяльності підприємства, кваліфікації та рівня освіти облікових працівників, наявності платіжних засобів і є суто індивідуальним для кожного суб'єкта господарювання в конкретній економічній ситуації.

Зміст облікової політики підприємства частково розкривається в установчих документах підприємства, які закладають основи побудови всієї господарської і управлінської системи підприємства.

Облікова політика підприємства оформляється наказом або положенням по підприємству, де передбачаються пункти, які стосуються організації, технології, техніки та методики бухгалтерського обліку, а також контролю й організації відповідальності.

Способи ведення бухгалтерського обліку, обрані підприємством, повинні застосовуватися з 1-го січня, а документація, якою оформляють зміни в обліковій політиці підприємства, повинні готуватися і затверджуватися до цієї дати.

Зміна облікової політики відбувається у таких випадках:

- при зміні статутних документів;
- при зміні вимог органу, який затверджує П(С) БО;
- якщо такі зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності.

Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності.

Не вважається зміною облікової політики її встановлення для подій і операцій, що не відбувалися раніше на підприємстві або що відрізняються від попередніх. Наприклад, не вважатиметься зміною облікової політики ухвалення рішення про особливості обліку доходів за довгостроковими договорами, якщо на підприємстві їх до цього не було.

У разі зміни облікової політики підприємству потрібно розкрити:

- причини й сутність змін;

– суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звіт-ного року;

– факт повторного надання порівняльної інформації у фінансо-вих звітах або недоцільність такого перерахунку.

У примітках до фінансової звітності підприємства треба описати принципи оцінки статей звітності й методи обліку за окремими стат-тями звітності. Наказ про облікову політику підприємства видає на початок року керівник підприємства. Він є керівництвом до дії для працівників бухгалтерії або інших посадових осіб, які виконують ці обов'язки.

Питання для самоконтролю:

1. Яку роль виконує організація бухгалтерського обліку в системі управління підприємством?

2. У чий компетенції знаходиться організація бухгалтерського обліку на підприємстві?

3. Ким і в які терміни видається наказ про облікову політику?

4. З яких частин повинен складатися наказ про облікову політику?

5. Які положення повинні бути зафіксовані в розділі «Порядок організації бухгалтерського обліку на підприємстві»?

6. Які положення повинні бути зафіксовані в розділі «Облікова політика» стосовно обліку основних засобів і нематеріальних активів?

7. Яка інформація про облікову політику розкривається у «Примітках до фінансової звітності»?

8. Які категорії користувачів інформації можуть бути зацікавле-ні в ознайомленні з обліковою політикою підприємства?

9. В яких випадках відбувається зміна облікової політики?

10. Які події не призводять до зміни облікової політики суб'єкта господарювання?

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.06.23).

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16 липня 1999р., № 999-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> ((дата звернення: 15.06.23).

3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р, № 291. Прийняття від 09.12.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 15.06.23).

4. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 23.07.2019, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 15.06.23).

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок у фінансових звітах», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. № 137. URL: [ps.ligazakon.net/document/DG080676](https://ligazakon.net/document/DG080676) (дата звернення: 15.06.23).

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.10.2019 №92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 15.06.23).

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку затверджене наказом Міністерства фінансів України від від 09.08.2013 № 237. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 15.06.23).

8. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена наказом Міністерства фінансів України, № 291 від 30.11.1999р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 15.06.23).

9. Порядок подання фінансової звітності затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р., № 419 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-п#Text> (дата звернення: 15.06.23).

10. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25 травня 1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 15.06.23).

11. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 15.06.23).

12. Положення про ведення касових операцій в національній валюті України, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2017 р. № 148. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text> (дата звернення: 15.06.23).

13. Положення про електронні гроші в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 04.11.2010 р. № 481. URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1336-10> (дата звернення: 15.06.23).

14. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена затверджена постановою Правління НБУ від 21.01.2004 р. № 22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04#Text>. (дата звернення: 15.06.23).

18. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 №433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення: 15.06.23).

19. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. № 356 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada> (дата звернення: 15.06.23).

20. Перелік типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання

документів, затвердженим Міністерством юстиції України від 12.04.2012 № 578/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada> (дата звернення: 15.06.23).

21. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ : Центр навчальної і практичної літератури, 2019. 520 с.

22. Войнаренко М.П., Пономарьова Н.А., Замазій О.В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2017. 488 с.

23. Лаговська О.А., Кузь В.І., Легенчук С.Ф., Кучер С.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : підручник. Київ : Кондор, 2018, 418 с.

24. Лень В.С., Глиненко В.В. Звітність підприємства: підручник. 4-е вид. Київ : Каравела, 2018. 676 с.

25. Лисиченко О.О., Атамас П.Й., Атамас О.П. Фінансовий облік : навч. посіб. Київ : Центр навчальної і практичної літератури, 2019. 356с.

26. Плаксієнко В.Я. Облік, оподаткування та аудит : навч. посіб. Київ : Центр навчальної і практичної літератури, 2019. 509 с.

27. Плиса В.Й., Плиса З.П. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ : Каравела, 2019. 560 с.

28. Ткаченко Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 2-ге вид. доповн. і переробл. Київ: Алерта, 2020. 192 с.

29. Бурлан С.А., Каткова Н.В. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : навч. посіб. Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2018. 272 с.

30. Кононова О.Є. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. Дніпро: ДВНЗ ПДАБА, Вена: Premier Publishing s.r.o. Vienna, 2018. 102 с.

31. Бухгалтерський облік II : навч. посібник / А. П. Косяк, А. В. Зубенко ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2020. – 326 с.

32. Навчальний посібник із дисципліни «Бухгалтерський облік» для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування галузі знань 07 «Управління і адміністрування розробники Н.С. Акімова, О.О. Говоруха, Л.О. Кирильєва, Т. О. Євлаш. – Х. : ХДУХТ, 2019. – 182 с.

Інформаційні ресурси

1. Офіційний сайт Бухгалтерської звітності. URL: <http://buhgalter911.com/Res/Blanks/Pervich>.
2. Нормативні акти України. URL: www.nau.kiev.ua.
3. Лига БизнесИнформ. URL: www.liga.net.
4. Законодавчі документи. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Міністерство фінансів України URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
6. Державний комітет статистики України URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
7. Газета «Бухгалтерія» URL: [http:// www.buhgalteria.com.ua](http://www.buhgalteria.com.ua).