

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА МЕТАЛУРГІЙНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ

Г. О. Король, Р. Б. Сокольська

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
Частина II. Документооборот і форми ведення
бухгалтерського обліку

Затверджено на засіданні Вченої ради академії
як навчальний посібник

Дніпропетровськ НМетАУ 2009

УДК 657.6

Король Г.О., Сокольська Р.Б. Бухгалтерський облік. Частина II. Документооборот і форми ведення бухгалтерського обліку: Навч. посібник.. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2009. - 44 с.

Представлено матеріал з основних тем другої частини дисципліни "Бухгалтерський облік", які передбачені навчальною програмою. Матеріал дисципліни наведений, здебільшого, в графічній формі, що сприяє найкращому його засвоєнню завдяки залученню в цей процес зорової пам'яті. Використання даної роботи дозволить частково або повністю виключити ведення студентом конспекту під час лекцій, що сприятиме зменшенню витрат часу на аудиторну роботу без зниження якості засвоєння навчального матеріалу.

Призначений для студентів економічних спеціальностей.

Іл. 9. Табл. 9. Бібліогр.: 23 найм.

Відповідальний за випуск

В.Д.Зелікман, канд. техн. наук, доц.

Рецензенти:

В.Я.Плаксієнко, д-р екон. наук, проф.

(Дніпропетровський державний агроуніверситет)

Г.Г.Куцинська, головний бухгалтер (ТОВ "Енергія")

© Король Г.О., Сокольська Р. Б., 2009

© Національна металургійна академія
України, 2009

ВСТУП

Фінансово-господарська діяльність підприємств супроводжується виконанням багатьох різноманітних операцій. В свою чергу, кожна господарська операція обов'язково оформляється обліковими документами, в яких містяться первинні дані про здійсненні господарської операції або про право на її здійснення. Об'єктами облікових документів є процеси постачання, виробництва та реалізації, а також окремі підрозділи підприємства й різні його фінансові, господарські, розрахункові відносини.

Крім облікових документів, інформація може також розміщуватись на машинних носіях. Вони використовуються в обліковій техніці для одержання та обробки відомостей про майно, зобов'язання та господарські операції. Для автоматизованої обробки в бухгалтерських документах введені спеціальні реквізити – коди підприємств, його структурних підрозділів та ін.

З документам тісно пов'язані такі поняття, як первинне спостереження, документування, реєстри та реєстрація, кількісна та якісна оцінка об'єктів обліку, зберігання інформації, документооборот, інвентаризація, форми бухгалтерського обліку, а також інвентаризація.

Дані документів широко використовуються в управлінні підприємством для попереднього, поточного та наступного контролю. Попередній контроль здійснюється керівниками підприємства при підписанні документів, оскільки вони тим самим беруть на себе персональну відповідальність за наслідки дій, обумовлених документом. Поточний контроль здійснюється в процесі обліку та аналізу фінансово-господарської діяльності. Наступний контроль виконується у формі перевірок, ревізій, аудиту.

В другій частині дисципліни «Бухгалтерський облік» розглядаються питання класифікації, змісту документів, правил ведення документування, проведення інвентаризацій, оцінки та калькулювання при документуванні, методів виправлення помилок в бухгалтерських записах, форм бухгалтерського обліку.

В написанні навчального посібника приймала участь студентка Терещенко О.Л.

4. ДОКУМЕНТУВАННЯ

Технологічно бухгалтерський облік як процес розпочинається з виявлення, вимірювання і реєстрації фактів, дій і подій з метою отримання інформації про господарські операції. Суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві здійснюється за допомогою документування.

Початковим елементом відображення в бухгалтерському обліку коштів, джерел і господарських операцій є первинне спостереження. Воно здійснюється безпосередньо працівником або автоматично за допомогою вимірювальних пристроїв. Потрібно мати на увазі, що не усі економічні явища можуть бути описані за допомогою відомих нам показників, тому дані первинного спостереження повинні піддаватися подальшій обробці в системі бухгалтерського обліку.

Об'єкти обліку, які первинно спостерігаються, повинні бути зафіксовані. Причому, для реєстрації відбирають тільки ті дані, які дозволяють за допомогою подальшої обробки отримати необхідні облікові показники. Не треба фіксувати те, що не буде використано надалі. Такі надмірні дані заважають і здорожують систему обліку і, головне, вони некорисні для управління.

Одним з основних елементів методу бухгалтерського обліку є документування інформації.

Документування являє собою метод суцільного і безперервного відображення господарських операцій за допомогою бухгалтерських документів.

Бухгалтерський документ - письмове підтвердження здійснення господарської операції й право на її здійснення.

Фіксація первинного спостереження є необхідним доказом наявності, зміни коштів і джерел їх виникнення, а також здійснення господарських операцій. Таким доказом є документ (від лат. Documentum - доказ, свідчення). Історично в бухгалтерському обліку під документом розуміється бланк певної форми, в якому відображений факт господарської операції. У останні роки це уявлення про документ дещо змінилося в зв'язку з

фіксацією факту господарської операції з використанням обчислювальної техніки. Тому почали розрізняти документ, складений від руки і з використанням обчислювальної техніки. Насправді змінився лише носій даних, а документ як доказ факту господарської операції залишився тим же.

Спосіб оформлення господарських операцій документами називається документуванням. Документування є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки служить для первинного спостереження за господарськими операціями, і обов'язковою умовою для відображення їх в обліку.

В таблиці 4.1 наведено класифікацію документів за деякими ознаками.

Таблиця 4.1

Класифікація бухгалтерських документів

Ознака класифікації	Види документів	Приклади
За моментом складання	Первинні	Накладна
	Бухгалтерські регістри	Оборотна відомість
За рівнем затвердження форми	Типові	Бухгалтерський баланс
	Спеціалізовані	Калькуляція
За рівнем стандартизації	Уніфіковані	Калькуляція
	Стандартизовані	Касовий ордер

Первинні документи складають у момент здійснення господарської операції (прибуткові та видаткові касові ордери, накладні, акти прийому робіт та ін.).

Бухгалтерські регістри складають на підставі однорідних первинних документів шляхом групування й узагальнення та балансової ув'язки їх показників (звіти касира, авансові звіти, товарні звіти, платіжні відомості та ін.).

Під *уніфікацією документів* розуміють розробку єдиних зразків документів для оформлення однотипних господарських операцій на підприємствах, в організаціях й установах незалежно від виду діяльності та форм власності. Так, уніфіковано всі банківські та касові документи, бланки авансових звітів та посвідчень на відрядження, товарно-транспортних на-

кладних, розрахунково-платіжних відомостей, податкових накладних та інших документів. Уніфікація документів забезпечує широту використання, можливість всебічного опрацювання на ПЕОМ, масове тиражування бланків, що здешевлює їхню вартість.

Під *стандартизацією документів* розуміють встановлення для бланків однотипних документів однакових, найбільш раціональних за розміром і формою із завчасним визначенням розміщення відповідних реквізитів. Друкування стандартних бланків документів великими тиражами дає значну економію паперу, здешевлює їх виготовлення.

Щоб бути доказовим і мати юридичну силу, документ містить обов'язкові реквізити (рисунок 4.1)

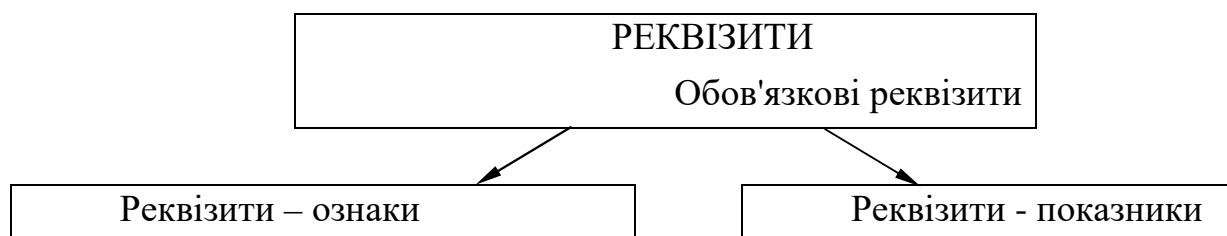


Рисунок 4.1. Вміст документів

Термін "реквізити" походить від лат. *requisitum*, що означає "потрібне, необхідне". Такими реквізитами для будь-якого первинного бухгалтерського документа є:

- назва документа (форми);
- дата і місце складання;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції;
- одиниця виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;
- особистий підпис або інший знак, що дає змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операцій до первинних документів можуть бути внесені додаткові реквізити:

- ідентифікаційний код підприємства чи особи;
- номер документа;
- підстава для здійснення операції;
- дані про документ, що засвідчує особу;
- інші додаткові реквізити.

Юридична доказовість і контрольне значення бухгалтерських документів забезпечуються дотриманням наступних вимог до них.

Правильність оформлення документів повинна виключити їх виправлення і фальсифікацію в подальшому, забезпечити можливість обґрунтування і доказу зафіксованого факту здійснення господарської операції.

Повнота реєстрації даних передбачає, що в бухгалтерському документі чітко і акуратно заповнені необхідні реквізити, відображені дані, що дозволяють повно і однозначно характеризувати зафіксований факт господарської діяльності.

Підтвердження особистості кожного відповідального за проведення і реєстрацію господарської операції забезпечується його власноручним підписом в бухгалтерському документі. Цим встановлюється персональна відповідальність за достовірність відомостей, вказаних в документі, юридична доказовість факту здійснення операції, матеріальної відповідальності, що виникла в результаті її проведення, а також дозволу або підтвердження правомочності її виконання.

Збереження документів протягом часу, необхідного для їх подальшої перевірки і підтвердження записів на рахунках бухгалтерського обліку, є неодмінною умовою, яка визначає контрольне значення бухгалтерських документів.

Основним нормативним документом при визначенні термінів зберігання документів та їх відбору для включення до складу Національного архівного фонду (НАФ) України або для знищення документів є "Перелік типових документів" (наказ Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України № 41 від 20.07.98 р.).

Зберігання документів відіграє значну роль у справі правильної постановки бухгалтерського обліку. Раціональна система зберігання забезпечує не лише цілісність у зберіганні документів протягом встановлених за-

коном термінів, а й можливість користування ними у будь-який момент для отримання різноманітних довідок.

Первинні документи та облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси до передачі їх до архіву підприємства, установи мають зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером.

Бланки суворої звітності мають зберігатися в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях, що забезпечують їх збереження.

Порядок зберігання первинних та вихідних документів, які використовуються на ПОЕМ, визначається вказівками з організації бухгалтерського обліку з використанням обчислювальної техніки.

Первинні документи поточного місяця, що підлягають обробці ручним способом і належать до відповідного облікового реєстру, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються й супроводжуються довідкою для архіву.

Термін зберігання документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів та балансів у архіві підприємства, установи визначається згідно з Переліком типових документів, що використовуються в діяльності органів державної представницької і виконавчої влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств, із зазначенням термінів зберігання матеріалів, затверджених Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України.

Зберігання первинних документів та облікових реєстрів, що пройшли обробку і були підставою для складання звітності, а також бухгалтерських звітів і балансів, їх оформлення і передачу до архіву забезпечує головний бухгалтер підприємства, установи.

Первинне спостереження, документи і документування дають уявлення про фактичний стан господарських коштів, забезпечують контроль за їх наявністю і рухом, є юридичним (правовим) доказом господарських операцій, що здійснюються, використовуються не тільки в подальших процесах обліку, але й для ревізії, контролю, аналізу господарської діяльності, розробки управлінських рішень.

5. ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ ТА ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ

Початковою стадією облікового процесу є спостереження і фіксація первинних даних. Як вже відмічалось, у первинних документах відображаються господарські операції, включаючи розпорядження і дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. У свою чергу, господарські операції - це факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів. Відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку повинно здійснюватися методом їх цілісного і безперервного документування.

Документи, створені за допомогою обчислювальної техніки, застосовуються в бухгалтерському обліку також при умові надання їм юридичної сили і доказовості. Документ, виготовлений машинним способом, повинен бути записаний на матеріальному носії (магнітному, паперовому). На вимогу контролюючих або судових органів і своїх контрагентів підприємство (установа) зобов'язане за свій рахунок зробити копії таких документів на паперовому носії.

Особа, відповідальна за складання такого документа, може підписати його особисто або із застосуванням факсиміле, штампу, символу або іншим електронним або механічним способом посвідчення.

Розробляє і затверджує типові форми первинного обліку Державний комітет статистики (Держкомстат) України.

Наступною стадією облікового процесу є поточний облік, який здійснюється щодня за даними бухгалтерської документації. Цей процес називається *обліковою реєстрацією* і здійснюється в облікових реєстрах.

Обліковий реєстр це носій інформації, отриманої на базі первинних документів або з інших реєстрів.

Історія розвитку бухгалтерського обліку – це, насамперед, еволюція облікових реєстрів і порядку перенесення інформації з одного реєстра в інший. Спочатку обліковими реєстрами були тільки книги. Вони застосовувалися в обліку задовго до появи першої друкарської праці по бухгалтерському обліку італійського математика епохи Відродження Луки Пачо-

лі (1494 р.). Розширення сфери господарської діяльності, збільшення кількості господарських операцій, що здійснюються, поступове ускладнення усього господарського механізму обумовили отримання обширної економічної інформації, необхідної для управління. Природно, що це вплинуло на структуру і форми облікових реєстрів.

Облікові реєстри розрізняються по багатьох ознаках. Їх класифікація наведена у таблиці 5.1.

Таблиця 5.1

Класифікація облікових реєстрів

Ознака класифікації	Види документів
За змістом	Синтетичні
	Аналітичні
	Комбіновані
За характером записів	Хронологічні
	Систематичні
	Комбіновані
За видом вимірників	Контокорентні
	Кількісно-сумові
	Кількісні
За формою представлення	Двосторонні
	Односторонні
	Табличні
	Шахові
	Лінійні

Синтетичні реєстри призначені для угруповання даних по синтетичних бухгалтерських рахунках. У них в грошовому вимірнику формуються узагальнені показники господарських процесів.

Реєстри аналітичні деталізують записи синтетичних рахунків по конкретних найменуваннях постачальників, виробничих запасів, працівників, продукції і т.д. в натуральному і вартісному вимірниках.

Реєстри комбіновані дозволяють поєднувати аналітичний і синтетичний облік.

По характеру записів облікові реєстри діляться на хронологічні, систематичні і комбіновані. Ці види реєстрів охарактеризовані в темі "Система рахунків і подвійний запис" (частина 1 навчального посібника).

У контокорентних облікових реєстрах використовуються грошові вимірювачі, у кількісно-сумових використовуються грошові та натуральні вимірювачі, у кількісних реєстрах облік ведеться тільки в натуральному вимірюванні.

Двосторонні реєстри складаються з двох однакових частин. Ця форма зручна для застосування при приблизно рівній кількості дебетових і кредитових проводок по даному реєстру. Односторонні реєстри використовують, коли існує різне число дебетових і кредитових проводок.

Таблична форма реєстрів передбачає розділення дебетової і кредитової сумових граф на декілька частин. Реєстри шахової форми побудовані таким чином, щоб кожна записана сума характеризувала дві ознаки; наприклад, вид і місце витрати, або який рахунок дебетується, який кредитується. У реєстрах лінійної форми на одному рядку записується декілька операцій, пов'язаних між собою. Такі реєстри використовуються для обліку розрахунків з підзвітними особами, постачальниками, різними дебіторами і кредиторами.

У разі пропажі або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник підприємства письмово повідомляє про це правоохоронним органам і наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів і розслідування причин їх пропажі або знищення. Для участі в роботі комісії запрошуються представники слідчих органів, охорони і пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформляються актом, що затверджується керівником підприємства, і в 10-денний термін копія акту прямує податковій інспекції і органу, в сфері управління якого знаходиться підприємство.

У відповідності до Закону України «Про державну податкову службу в Україні», органи податкової служби мають право вилучати у підприємств, установ і організацій документи, що свідчать про приховання

(заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, інших платежів, і вилучати у громадян - суб'єктів підприємницької діяльності, що порушують порядок здійснення підприємницької діяльності, реєстраційні посвідчення або спеціальні дозволи (ліцензії, патенти і ін.) з подальшою передачею матеріалів про порушення органам, що видали ці документи. Вилучення документів передбачене і Карно-процесуальним кодексом України.

Згідно з Цивільним процесуальним кодексом України суд або суддя має право вимагати письмові докази від державних підприємств, установ, організацій, різних кооперативних організацій, їх об'єднань, інших громадських організацій і окремих громадян. Останні повинні направляти документи, що вимагалися, безпосередньо в суд.

Вилучення первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів підприємств здійснюється відповідно до законодавства України по постанові органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної і податкової служб.

Вилучення оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку відповідній посадовій особі підприємства. З дозволу і в присутності представників органів, що здійснюють вилучення, відповідні посадові особи підприємства можуть зняти копії і скласти реєстр документів, що вилучаються з вказівкою основ і дати їх вилучення.

Органи, що вилучили документи, забезпечують підприємствам, установам по їх письмовому звертанню можливість зробити виписку, копію документів для видачі довідок за обставинами у відповідності із законодавством.

У разі повернення раніше вилучених документів, вони приймаються під розписку відповідною посадовою особою підприємства і разом з рішенням про повернення підшиваються в ті ж томи, з яких вони були вилучені і в яких знаходиться рішення про їх вилучення, реєстр і копії таких документів.

6. ТЕХНОЛОГІЯ ОБЛІКОВОЇ РЕЄСТРАЦІЇ

Облікова реєстрація являє собою певні стадії облікового процесу, що передбачають первинний і поточний облік господарських операцій.

Вона включає наступні етапи:

- 1) отримання (прийом) первинних бухгалтерських документів;
- 2) угруповання бухгалтерських документів по ознаці однорідності при великих їх об'ємах (наприклад, документи з обліку матеріалів групуються за місцями зберігання матеріалів, видами їх руху - прихід, витрата);
- 3) складання зведених документів;
- 4) складання і фіксацію на документі бухгалтерської проводки;
- 5) відображення даних бухгалтерських документів в облікових реєстрах;
- 6) перегруповання даних документів з метою їх розподілу і відображення у відповідних облікових реєстрах;
- 7) арифметичні дії (підрахунок, розрахунок, підведення підсумків);
- 8) контроль облікової інформації;
- 9) складання підсумкового облікового реєстра (Головної книги);
- 10) звірку даних Головної книги із даними інших облікових реєстрів;
- 11) видачу інформації облікових реєстрів для управління, складання звітності;
- 12) передачу облікових реєстрів на зберігання.

При складанні ряду облікових реєстрів використовується не тільки поточна, але і нормативно-довідкова інформація (НДІ). У умовах ручної обробки НДІ фіксується в документах і облікових реєстрах одним і тим же бухгалтером. При використанні ПЕОМ цей вид інформації відособлюється, зберігається окремо, представляє самостійні масиви пам'яті ПЕОМ. Порядок формування і подальших змін НДІ, захисту від несанкціонованого доступу суворо регламентований.

В умовах використання ПЕОМ технологія облікової реєстрації має свої особливості. Це пов'язано з тим, що весь обліковий процес (від машинної фіксації господарської операції до видачі вихідної інформації та

її зберігання) здійснюється, в основному, на ПЕОМ. Як облікові виступають внутрішньомашинні та позамашинні (звичайно паперові) реєстри. Основними є внутрішньомашинні реєстри, які представляють собою хронологічні і систематичні масиви даних на машинних носіях. У цих масивах нагромаджуються, групуються в потрібних аспектах дані про господарські операції і формуються похідні показники.

З метою забезпечення юридичної сили облікових реєстрів необхідно виділити ті з них, які роздруковуються і видаються на екран дисплея з підтвердженням осіб, що їх склали і осіб, що несуть відповідальність за спотворення даних на різних етапах облікового процесу. Далі встановити порядок доступу до інформації; виключити несанкціонований доступ; суворо регламентувати порядок виправлення помилок; вести архівне зберігання початкових облікових даних.

7. ДОКУМЕНТООБОРОТ

Документи з моменту їх складання або одержання від інших підприємств до передачі в архів на зберігання проходять певний шлях. Відомо, що первинні документи містять інформацію про факти господарського життя, і ця інформація належним чином опрацьовується, узагальнюється й накопичується з метою одержання підсумкових даних у балансі та звітності.

Своєчасний і якісний облік забезпечується певним порядком організації складання і опрацювання документів, або документооборотом.

Документооборотом називається порядок і шляхи руху документів з моменту їх складання або надходження до моменту здачі в архів.

Головне завдання документообороту - прискорення руху документів, і чим коротше і швидше буде організовано цей процес, тим він буде ефективнішим, і користувачі зможуть вчасно отримати інформацію для прийняття рішень.

Кожне підприємство, враховуючи специфіку своєї господарської діяльності та структури управління, визначає напрями і обсяги документів.

Організує документооборот на підприємстві головний бухгалтер чи бухгалтер, який розробляє правила і технологію обробки облікової інформації.

Ця технологія визначає основні етапи проходження документів: складання первинних документів або реєстрація тих, що надійшли зі сторони, облікова обробка та реєстрація документів; передача документів на зберігання до архіву.

Організаційно перелічені етапи документопотоку відображаються у спеціальному документі, який називається план (графік) документообороту. Він має визначати здійснення систематичного контролю складання і строків проходження первинних, зведених документів між окремими структурними підрозділами, передачі їх у бухгалтерію. План (графік) документообороту розробляється головним бухгалтером і затверджується керівником. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку складання і подання до бухгалтерії та опрацювання документів є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства.

Графік документообороту наведений на рисунку 7.1.

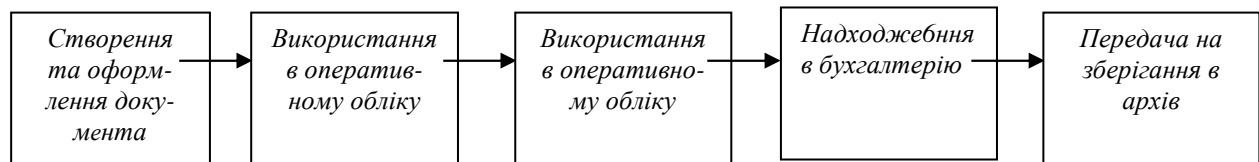


Рис. 7.1 Графік документообороту

При надходженні документів до бухгалтерії проводять їх перевірку:

- за формою (формальна перевірка заповнення всіх реквізитів, відповідності стандарту і формі документа, своєчасності складення документа і подання до бухгалтерії);

- за змістом (змістовна перевірка правильності відображення господарської операції, її відповідність законодавчим та нормативним вимогам, інтересам власника чи підприємства);

- арифметичну (перевірка правильності проставлених цін і тарифів, розрахованих сум і підсумків).

Перевірені бухгалтерією документи проходять облікову реєстрацію. Процес обробки в бухгалтерії прийнятих від виконавців бухгалтерських документів включає три етапи: розцінка (таксування), групування і бухгалтерське проведення (проводка).

Розцінка (таксування) документів полягає у проставленні у відповідних графах документа ціни і суми, тобто переведення натуральних і трудових вимірників у грошовий здійснюється в самому документі шляхом множення показника на ціну. Ця операція характерна для документів, якими оформляють рух матеріальних цінностей (вимоги-накладні, лімітно-забірні карти), оскільки в момент їх складання записують тільки кількісні показники. У результаті розцінки здійснюється оцінка господарської операції у грошовому вимірнику.

Групування документів полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи з метою підготовки зведених даних (за складами, цехами, замовленнями, касами тощо) і спрощення ведення первинного обліку. Документи, згруповані за певними ознаками однорідності в накопичувальні та групувальні відомості, істотно скорочують подальші реєстраційні операції.

Бухгалтерське проведення (проводка) передбачає вказування у первинних або згрупованих документах (відомостях) бухгалтерської проводки (кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку), яку в майбутньому буде відображено в регістрах бухгалтерського обліку, а потім у звітності. Здебільшого первинні документи, накопичувальні та групувальні відомості, меморіальні ордери містять для зазначення кореспондуючих рахунків спеціальні графи.

Оформлені бухгалтерськими кореспонденціями документи обліку використовують для подальшого відображення господарських операцій, що в них містяться, у регістрах синтетичного й аналітичного обліку. На цьому практично завершується облікова робота з первинними бухгалтерськими документами. Первинні документи, виконавши свою обліково-аналітичну функцію, підлягають передачі в архів.

8. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ

Документація і первинний облік господарських операцій, система подвійного запису на рахунках бухгалтерського обліку не можуть забезпечити відображення усього існуючого обороту активів, зобов'язань та капіталу підприємства в процесі господарської діяльності. Існують господарські процеси, що не піддаються реєстрації і документуванню в момент їх здійснення. До них відносяться, наприклад, втрати матеріальних цінностей в результаті природних процесів, помилок при оформленні і проведенні складських операцій, зловживань, розкрадань, безгосподарності. Дані про такі й аналогічні факти можуть бути виявлені за допомогою інвентаризації.

Інвентаризація - це спосіб спостереження, наступної реєстрації господарських операцій, що не охоплюються в момент їх звершення; це спосіб підтвердження правильності й достовірності бухгалтерського обліку та звітності.

Інвентаризація проводиться шляхом перевірки наявності майна (господарських засобів) підприємства шляхом опису, перерахунку, зважування, вимірювання й оцінювання їх залишків і порівняння одержаних результатів з даними бухгалтерського обліку. Це дає змогу встановити розходження між даними обліку і фактичною наявністю засобів, тобто надлишки або нестачі, які оформляють відповідними документами і відображають в обліку.

Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності господарських засобів, зокрема матеріальних цінностей;
- встановлення надлишку або нестачі цінностей і їх регулювання та відображення в обліку;
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які втратили свою первісну якість, застаріли і не використовуються;
- перевірка дотримання умов і порядку зберігання господарських засобів;

- перевірка достовірності й реальності вартості зарахованих на баланс активів і пасивів підприємства.

Інвентаризації підлягають основні засоби, нематеріальні активи, товарно-матеріальні цінності, грошові кошти, документи та розрахунки.

Класифікація інвентаризацій за деякими ознаками наведена в таблиці 8.1.

Таблиця 8.1

Класифікація інвентаризацій

Ознака класифікації	Види інвентаризацій
За масштабом охоплення об'єктів	Повна
	Часткова
За періодичністю проведення	Періодична
	Разова
За плановістю проведення	Планова
	Випадкова
	Раптова

Повна інвентаризація передбачає суцільну перевірку всіх засобів та джерел підприємства.

Часткова інвентаризація охоплює визначену частину засобів і джерел, наприклад, наявність грошей у касі, готової продукції на складі, незавершеного виробництва тощо. Повна інвентаризація, звісно, дає широку інформацію, проте не завжди доцільна через свою трудомісткість.

Позапланову інвентаризацію проводять за розпорядженням керівника підприємства, на вимогу слідчих або контролюючих органів, у разі ревізії або зміни матеріально відповідальних осіб.

Найбільш ефективними є раптові часткові інвентаризації, оскільки вони підвищують відповідальність щодо своєчасного оприбуткування та списання матеріальних цінностей, правильності їх зберігання, запобігають зловживанням.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах за наказом керівника створюють постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі

керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера, матеріально відповідальних осіб. Очолює комісію керівник підприємства або його заступник.

Документація та інвентаризація є важливими складовими бухгалтерської методології, оскільки формують облікову інформацію, яку належним чином буде оброблено і представлено у звітності підприємства внутрішнім і зовнішнім користувачам для потреб управління. Документооборот під час інвентаризації представлений на рисунку 8.1.

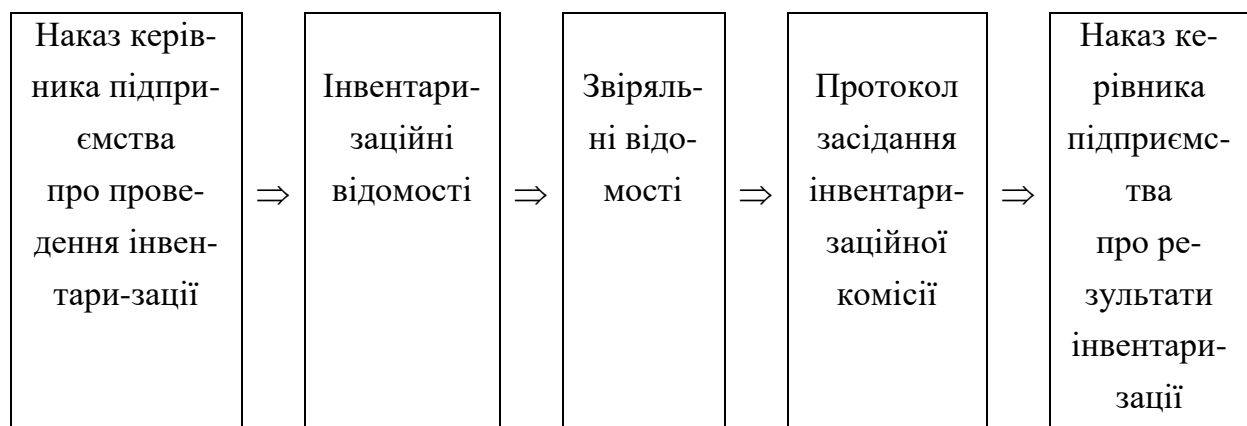


Рис. 8.1. Документи, які складаються при інвентаризації

Проводить інвентаризацію інвентаризаційна комісія, до її початку ведуться підготовчі роботи. Так, при інвентаризації матеріальних цінностей бухгалтерія виводить залишки по всіх рахунках на день інвентаризації; матеріально-відповідальні особи дають розписки про здачу всіх прибуткових і витратних документів в бухгалтерію і т.д.

Інвентаризація матеріальних цінностей проводиться технічно шляхом перерахунку, зважування і обміру, звірки фактичної наявності з даними обліку. У цих цілях складається інвентаризаційна відомість, в якій вказуються найменування, кількість і вартість матеріальних цінностей фактично. Бухгалтерія проставляє наявність цінностей за даними обліку і показує в опису їх недостачу і надлишки. Матеріально відповідальні особи дають письмові пояснення виникнення недостач або надлишків.

В результаті співставлення облікових даних з фактичними можуть бути отримані такі факти:

- а) фактичний і обліковий залишки співпадають;
- б) фактичний залишок менше ніж обліковий - недостача;
- в) фактичний залишок більш ніж обліковий – надлишок.

Розходження фактичної наявності матеріальних цінностей та коштів з даними бухгалтерського обліку, встановлені під час інвентаризації, регулюються підприємством в такому порядку:

- надлишок підлягає оприбуткуванню та зарахуванню відповідно на результати фінансової діяльності з наступним встановленням причин виникнення надлишку та винних у цьому осіб;

- недостача цінностей у межах затверджених норм списується на витрати виробництва;

- наднормативні недостачі цінностей, а також втрати від псування цінностей відносяться на винних осіб;

- наднормативні втрати і недостачі матеріальних цінностей, у тих випадках, коли винуватці не встановлені або в утриманні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на збитки.

Результати інвентаризації відбиваються в бухгалтерському обліку протягом десяти днів після її закінчення.

Інвентаризація проводиться обов'язково в наступних випадках:

- при передачі майна в оренду;
- при перетворенні державного підприємства в недержавне;
- перед складанням річної бухгалтерської звітності;
- при переоцінці основних коштів;
- при зміні матеріально-відповідальних осіб;
- при встановленні фактів розкрадання;
- при крадіжках і пограбуванні;
- після стихійного лиха;
- при банкрутстві підприємств.

Терміни інвентаризації розрізняються в залежності від об'єкта інвентаризації.

Так, інвентаризація основних коштів повинна проводитися не рідше за один раз у 2-3 роки; інвентаризація капітальних вкладень - не менше за 1 раз в рік перед складанням річного звіту, але не раніше 1 грудня звітного року. Незавершене виробництво і напівфабрикати власного виробництва інвентаризують перед складанням річного звіту, але не раніше 1 жовтня звітного року, і, крім того, в терміни, що встановлюються вищестоящою організацією.

Готова продукція на складах, сировина та інші матеріали, МБП повинні пройти інвентаризацію не менше за один раз на рік перед складанням річного звіту, але не раніше 1 жовтня.

Грошові кошти і документи суворої звітності, а також нафтопродукти потрібно інвентаризувати не рідше за один раз на місяць.

Розрахунки з банками інвентаризують по мірі отримання виписок з банків, а по переданих в банк розрахункових документах інвентаризацію здійснюють на перше число кожного місяця.

Розрахунки по платежах до бюджету підлягають інвентаризації не менше за один раз в квартал, а розрахунки з дебіторами і кредиторами - не менш 2 разів на рік.

Методика і техніка проведення інвентаризації постійно удосконалюються завдяки розвитку обліку загалом і його технічної бази. Застосування сучасної комп'ютерної техніки, і особливо мереженої і периферійної, впровадження автоматизованих робочих місць в організацію обліку дозволяють підвищити оперативність обліку, виключають несанкціонований доступ до облікових даних, підвищують контрольованість і аналітичність облікової інформації і тим самим значно знижують надлишки і недостачі. Це, в свою чергу, зменшує об'єм і частоту проведення інвентаризацій, що дозволяє скоротити час і витрати на контролювання відповідності облікових даних фактичній наявності коштів підприємства.

9. ОЦІНКА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ

Особливістю бухгалтерського обліку, яка відрізняє його від інших видів обліку, є відображення активів, зобов'язань, капіталу підприємства та господарських процесів у грошовому виразі, тобто у вартісному вимірюванні. Іншими словами, бухгалтерський облік відображає ті засоби, процеси та явища, які підлягають вартісному вимірюванню.

З цією метою використовують такі елементи методу бухгалтерського обліку як оцінка та калькуляція.

Оцінка - це спосіб вартісного вимірювання господарських засобів, джерел їх утворення. Вона дозволяє об'єктивно оцінити індивідуальні витрати живої і матеріалізованої праці в господарських коштах, визначити фактичні витрати у виробництві та інших господарських процесах.

Види оцінок в бухгалтерському обліку показані на рисунку 9.1.

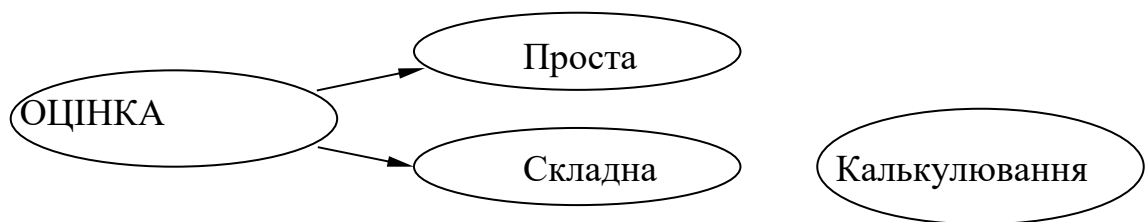


Рис. 9.1. Види оцінок

Бухгалтерський облік повинен забезпечити реальну, фактичну картину наявності господарських коштів і стан господарських процесів. Отже, основоположним принципом оцінки є її реальність, тобто дійсне відображення об'єктів обліку. У зв'язку з тим, що фактичну оцінку коштів не завжди можна мати протягом місяця, а лише після його закінчення, в поточному обліку застосовують облікові ціни, які потім уточнюють і доводять до фактичного рівня.

Існують різні підходи до оцінки об'єктів бухгалтерського обліку. Так, основні засоби оцінюють по первинній вартості, а їх знос в балансі показується окремою статтею. Матеріальні цінності враховують по фак-

тичній собівартості, включаючи витрати на заготівлю і доставку їх на склад підприємства, тобто по фактичній собівартості заготовлення. Малоцінні та швидкозношувані предмети відображають по первинній вартості з окремою вказівкою їх зносу. Готову продукцію оцінюють по виробничій собівартості, а також по різних цінах.

Фактична собівартість для оцінки господарських коштів може бути отримана тільки в результаті бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з господарськими процесами постачання, виробництва і реалізації продукції. Числення собівартості на основі обліку називається **калькулюванням**.

Суть *калькулювання* як елементу методу бухгалтерського обліку полягає в обчисленні у грошовому вираженні витрат підприємства на придбання, виробництво окремого виду матеріальних цінностей, виробів (виконання робіт, надання послуг) і витрат на реалізацію (збут). Отже, калькулювання являє собою процес оцінювання результатів господарських процесів: постачання, виробництва, реалізації.

Цей процес включає ряд етапів:

- угруповання витрат;
- розмежування витрат між об'єктами калькулювання;
- визначення собівартості окремих виробів, робіт, послуг, придбання матеріалів та інш.;
- відображення собівартості виробів в калькуляції;
- контроль виконання плану по собівартості і зіставлення звітної собівартості з нормативною, попередніх періодів;
- визначення результатів роботи і резервів зниження собівартості.

Першочерговим етапом калькулювання є угруповання витрат. Існує досить велика кількість групувальних ознак: по видах діяльності, за економічним змістом, по відношенню до технологічного процесу, за способом включення в собівартість продукції та інші.

Класифікація витрат на виробництво промислової продукції наведена у таблиці 9.1.

Таблиця 9.1

Класифікація витрат на виробництво промислової продукції.

Ознака класифікації	Види витрат
По економічному змісту	Матеріальні
	Трудові
По типам виробництва	Основні
	Допоміжні
	Заготівельні
	Підсобні
	Побочні
По місцях виникнення витрат	Витрати об'єднання
	Витрати виробничої одиниці
	Цехові витрати
	Витрати ділянки
	Витрати бригади
По однорідності складу	Одноелементні
	Комплексні
По відношенню до технологічного процесу	Основні
	Накладні
По способу включення до собівартості продукції	Прямі
	Непрямі
В залежності від об'єма виробництва	Умовно-постійні
	Змінні
По календарним періодам	Поточні
	Минулих періодів
	Майбутніх періодів
По відношенню до виробництва	Виробничі
	Невиробничі
По періодичності	Постійні
	Разові
По відношенню до плану	Планові
	Непланові

10. МЕТОДИ ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК В БУХГАЛТЕРСЬКИХ ЗАПИСАХ

При заповненні облікових реєстрів можливі помилки. Однак у тексті та цифрових даних первинних документів, облікових реєстрів і звітів підчищення та необумовлені виправлення не дозволяються. А в документах, якими оформлено касові, банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускаються, документ оформляють заново.

Помилки, що виникають в обліку, можна поділити: по причинах виникнення, по значенню і місцях виникнення.

Причинами виникнення помилок може бути стомлення, недбалість працівника, несправність обчислювальної машини. Для запобігання цим помилкам потрібно створювати такі умови співробітникам, при яких вони б не стомлювались, карати в адміністративному порядку або матеріально тих, хто недбало виконує свої обов'язки, своєчасно виконувати профілактичний огляд і ремонт обчислювальної техніки.

По значенню виділяють два типи помилок: локальні і транзитні. Локальні викликають спотворення інформації тільки в тому документі або реєстрі, де вони допущені. Транзитні викликають автоматичні помилки в декількох місцях. Транзитні помилки небезпечніше, оскільки істотно спотворюють дані бухгалтерського обліку, але, з іншого боку, вони дозволяють створити критерії для перевірки цих даних.

По місцю виникнення помилки бувають в записах (тексті), в числах і розносці по документах. Помилки в тексті можуть спричинити складання невірної бухгалтерської проводки. Найчастіше зустрічаються помилки в числах: в числі недописані нулі; пропущені числа; переплутані записи в графах; переставлені цифри в числі. Ці помилки мають, як правило, транзитний характер, оскільки автоматично приводять до помилок в розрахунках. Помилки в разносках виникають досить часто. Бухгалтер може записати суму в дебет, забувши завести її в кредит, і навпаки, записати суму в журнал, але не рознести її по рахунках та ін.

Найбільш поширеним способом виявлення помилок є перевірка записів способом пунктирування - біля перевірених записів ставлять знак

"V". Спеціальні способи виявлення помилок зумовлені специфікою методів, що застосовуються в обліку: подвійного запису, бухгалтерського балансу, поєднання синтетичного й аналітичного обліку. Помилка виявляється при нерівності сум в оборотній відомості, балансі, оборотах. Помилки можуть бути виявлені як безпосередньо обліковим працівником, так і машинним шляхом.

Усі допущені помилки необхідно належним чином виправити. Методи виправлення помилок та умови їх використання наведені на рисунку 10.1.



Рис. 10.1. Методи виправлення помилок в бухгалтерських записах

Коректурний метод виправлення помилок полягає в тому, що неправильний запис закреслюється однією рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильну суму або текст. Виправлення помилки має бути застережене надписом "*Виправлено*" і підтвержене підписом у первинному документі - особи, що підписала документ, в обліковому реєстрі - особи, що зробила виправлення із зазначенням дати. Цей спосіб може застосовуватися тоді, коли ще не складено бухгалтерські проводки і звіти, тобто це в основному арифметичні помилки і описки.

Метод додаткових проведень полягає в тому, що в журналі господарських операцій складається додатковий запис на суму різниці між вірним і не вірним числом.

Метод "червоне сторно" полягає в тому, що неправильний бухгалтерський запис роблять повторно в тій самій кореспонденції рахунків, що і помилковий запис, але червоним кольором, що означає від'ємні числа. У цьому випадку суми, записані червоним кольором, віднімаються (анулюються). Одночасно звичайним чорнилом роблять другий запис із зазначенням правильної кореспонденції рахунків і суми (складне сторно). Суть простого сторно заключається в тому, що в журналі господарських операцій указується та сама кореспонденція рахунків, що і помилковий запис, різниця між невірним і вірним числом указується червоним кольором. У результаті одержують правильне відображення операції в обліку. При комп'ютерній обробці даних, суму "червоного сторно" беруть у дужки або рамку.

Виправлення помилок способом "червоного сторно" супроводжують спеціальним документом бухгалтерського оформлення - довідкою, в якій робиться посилання на номер і дату помилкового запису, що підлягає виправленню, а також документа, який став підставою такого виправлення.

Кожен із розглянутих способів виправлення помилок забезпечує правильне відображення економічної сутності господарських операцій, сприяє здійсненню контролю й отриманню достовірної облікової інформації для потреб управління.

11. ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Раціональна організація обліково-аналітичної роботи на підприємстві передбачає застосування ефективної форми бухгалтерського обліку, його технічної оснащеності.

Форма бухгалтерського обліку - це певна система реєстрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад бухгалтерського обліку.

Кожне підприємство самостійно обирає відповідну форму обліку, враховуючи конкретні умови та особливості господарської діяльності й технології обробки облікових даних. Вибір форми обліку зумовлюється також обсягами облікових робіт, їх складністю, наявністю кваліфікованих кадрів бухгалтерів, можливостями використання автоматизованих систем обробки даних, обчислювальної техніки.

Форма бухгалтерського обліку відображає відповідну технологію облікового процесу. Кожна форма обліку завжди передбачає відповідне групування господарських операцій та дотримання встановленої послідовності їх відображення, порядок записів у реєстрах синтетичного й аналітичного обліку, складання та представлення облікових даних у вигляді звітності для потреб користувачів.

Історія розвитку форм бухгалтерського обліку нараховує більш п'яти століть. Форми змінювалися від простих до складних. Так, в XIV сторіччі купець записував всі операції в чорнову пам'ятну книгу, складав кореспонденцію рахунків, записуючи її в хронологічний журнал. Потім, з журналу, записи переносилися в книгу систематичного обліку. З течією часу і розвитком економіки виникла необхідність появи більшого числа рахунків у веденні аналітичного обліку. Крім того, поява професії найманого бухгалтера призвела до необхідності формування документів, що дозволяли здійснювати контроль за правильністю записів, перевіряти роботу бухгалтера. Всі рахунки, що використовувалися, не могли бути розміщені в одній книзі систематичного обліку (головній книзі), що призвело до виділення їх в аналітичний облік - в головній книзі записувалися тільки основні об'єд-

нуючі (синтетичні) рахунки, рахунки ж аналітичного обліку - у допоміжних книгах.

Розчленування єдиного реєстра на реєстри синтетичного і аналітичного обліку призвело і до розподілу рахункових записів. Замість однієї проводки в головній книзі розпочали робити два паралельних записи: докладна - у допоміжних книгах на аналітичних рахунках, і ця ж операція - в головній книзі на синтетичних рахунках. Причому в головній книзі записи робилися без тексту: вказувався тільки номер проводки, дата, кореспонденція рахунків і сума. Так вівся облік до XVII сторіччя.

Зі збільшенням об'ємів виробництва, продажу, з'явилася необхідність розширення облікового апарату і розподілу облікової праці. Спочатку хронологічний журнал був розділений на дві частини - касовий журнал для запису всіх операцій по касі та меморіал для запису всіх інших операцій. Потім і меморіал був розділений на частини, були виділені журнали покупок, продажу, виробництва, розрахунків і кожний журнал був призначений для групи однорідних операцій.

У подальшому для кожного головного рахунку стали вести окремий журнал, по підсумках яких складався баланс. Одночасно розчленування облікових реєстрів йшло по лінії заміни бухгалтерських книг на картки і відомості. Картки отримали широкий розвиток в 20-х роках XX віку, при цьому було поширено копіювання записів: запис в картці копіюють в журнал.

Сучасними формами бухгалтерського обліку, що застосовуються на підприємствах і в організаціях в Україні є класична, меморіально-ордерна та журнально-ордерна форми обліку.

Порядок проходження інформації крізь бухгалтерські документи при *класичній формі бухгалтерського обліку* показаний на рисунку 11.1.

Ведення обліку використанням класичної форми показано у темі «Система рахунків та подвійний запис» (Частина I навчального посібника).

Меморіально-ордерна форма обліку характеризується використанням книг для ведення синтетичного і карток для ведення аналітичного обліку.



Рис. 11.1. Документи, які складаються при класичній формі бухгалтерського обліку

Порядок проходження інформації крізь бухгалтерські документи при меморіально-ордерній формі бухгалтерського обліку показаний на рисунку 11.2.



Рис. 11.2. Документи, які складаються при меморіально-ордерній формі бухгалтерського обліку

На основі первинних документів на кожну господарську операцію або групу операцій складаються меморіальні ордери з вказівкою кореспонденції рахунків, дати складання проводки і суми.

Меморіальні ордери - це бухгалтерські документи, в яких вказуються проводки по операціях. За кожним меморіальним ордером закріплюється свій номер, що дозволяє скласти на групу однорідних операцій лише один ордер в місяць (наприклад, касовий ордер по заробітній платі). Документи, на основі яких виробляються записи в ордер, підшиваються до останнього. Бланк меморіального ордеру наведений в таблиці 11.1.

Таблиця 11.1

Бланк меморіального ордера

№ пор.	Дата	Найменування господарської операції	Номери рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
		Всього на сторінці меморіального ордера № господарських операцій (від № до №), підсумок			

Оформлені ордери реєструються в хронологічному порядку в журналі меморіальних ордерів (хронологічний реєстр синтетичного обліку). Підсумки оборотів по журналу відповідають підсумкам оборотів по дебету і кредиту синтетичних рахунків, що підтверджує правильність разности операцій по них. Форма реєстраційного журналу меморіальних ордерів наведена в таблиці 11.2.

Таблиця 11.2

Реєстраційний журнал меморіальних ордерів № за _____ 200__ р.

Порядкові номери меморіальних ордерів	Дата складання ордерів	Сума за меморіальними ордерами, грн.
Всього за _____		

Після запису в реєстраційному журналі меморіальні ордери служать для запису операцій на рахунках головної книги. Записи проводяться за шаховим принципом (з вказівкою кореспондуючих рахунків). У головній книзі відбиваються тільки обороти, а сальдо не виводиться. На основі записів складається оборотна відомість по синтетичних рахунках («шахова оборотна відомість»). Підсумки оборотів по дебету і кредиту рахунків звіряються з підсумками журналу реєстрації меморіальних ордерів. На основі оборотної відомості складається оборотний баланс по рахунках синтетичного обліку.

Аналітичний облік ведуть на картках або в книгах. Записи на рахунках аналітичного обліку роблять безпосередньо з первинних документів, прикладених до меморіальних ордерів. Потім по рахунках аналітичного обліку складаються оборотні відомості і проводиться звірка оборотів по цих відомостях з оборотами по синтетичних рахунках головної книги.

Перевагами цієї форми є:

- простота, оскільки проводки складаються відразу при складанні меморіальних ордерів;
- можливість виправлення помилок при звірці даних;
- легкість перевірки правильності відображення господарських операцій.

До недоліків можна віднести:

- велику кількість меморіальних ордерів;
- відставання аналітичного обліку від синтетичного;
- багаторазовість запису однієї й тієї ж сум в різних регістрах, що може привести до збільшення об'єму робіт та імовірності помилок;
- складність складання звітності (кінцевого результату).

Різновидом меморіально-ордерної форми є форма "журнал-головна".

Цю форму використовують переважно бюджетні установи, які використовують невелику кількість синтетичних рахунків. Ця форма передбачає складання на основі первинних документів або накопичувальних відомостей меморіальних ордерів. При цьому, складається тільки один комбінований регістр - "журнал-головна", в якому проводиться хронологічна реєстрація меморіальних ордерів, що суміщається з систематичними записами по синтетичних рахунках. Сам журнал реєстрації окремо не складають - баланс складається за даними форми "журнал-головна". Аналітичний облік ведеться в книгах, на основі яких складають оборотні відомості по аналітичних рахунках. Їх підсумки звіряються з підсумками форми "журнал-головна".

Перевагами цієї форми є:

- простота облікових регістрів;
- поєднання хронологічних і систематичних записів.

Недоліки аналогічні меморіально-ордерній формі.

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку ґрунтується на широкому застосуванні системи накопичувальних і групувальних облікових реєстрів - журналів і допоміжних відомостей до них. Порядок проходження інформації крізь бухгалтерські документи при а при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку показаний на рисунку 11.3.



Рис. 11.3. Документи, які складаються при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку

Основними обліковими реєстрами журнально-ордерної форми є журнали. Це комбіновані реєстри синтетичного, а в багатьох випадках і аналітичного обліку.

В них поєднано хронологічний і систематичний облік, що відповідає самій назві реєстрів: вони одночасно служать журналами (оскільки записи в них здійснюються в хронологічному порядку) і ордерами (оскільки місячні підсумки журналів за кореспондуючими рахунками замінюють собою меморіальні ордери).

Журнали побудовані за кредитовою ознакою: всі господарські операції відображають за кредитом даного синтетичного рахунка і дебетом кореспондуючих з ним рахунків. Бланк журналу-ордеру наведений в таблиці 11.3.

З метою посилення контролю за рухом і збереженням грошових коштів поряд із журналом за кредитовою ознакою ведуть допоміжні відомості за дебетом цих рахунків. Бланк відомості до журналу-ордеру наведений в таблиці 11.4.

Таблиця 11.3

Бланк журналу-ордеру

Сальдо початкове (для пасивного рахунка)

№ запису	Дата	В дебет рахунків				ОК
		
За місяць						

Сальдо кінцеве (для пасивного рахунка)

Таблиця 11.4

Бланк відомості до журналу-ордера

Сальдо початкове (для активного рахунка)

№ запису	Дата	З кредиту рахунків				ОД
		
За місяць						

Сальдо кінцеве (для активного рахунка)

Записи в журнали здійснюють безпосередньо на підставі перевірених документів у порядку їх надходження й опрацювання. Якщо кількість однорідних документів за операціями значна, то їхні дані попередньо групують у допоміжних відомостях, місячні підсумки яких переносять потім у відповідні журнали.

Наприкінці місяця за кожним журналом підбивають підсумки зроблених записів. Загальний підсумок за кредитом рахунка в журналі порівнюють з підсумками кореспондуючих за дебетом рахунків. Це забезпечує перевірку правильності облікових записів без складання оборотних відомостей. Оборотні відомості складають тільки за тими рахунками, за якими ведуть картки (книги) аналітичного обліку.

Після закінчення місяця журнали і відкриті до них відомості підписуються працівниками бухгалтерії, які їх складали, і головним бухгалтером. Місячні обороти журналів переносять у Головну книгу, про що роблять відповідні відмітки. Головна книга є системним регістром синтетич-

ного обліку, де узагальнюються дані поточного обліку, проводиться взаємна перевірка записів. У Головній книзі для кожного синтетичного рахунка відводять окрему сторінку. Бланк сторінки Головної книги наведений в таблиці 11.5.

Таблиця 11.5

Бланк сторінки Головної книги

Місяць	Обороти по дебету з кредиту рахунків				ОК	Сальдо	
	ОД		Д	К
С _п							
січень							
лютий							
...							
грудень							
За рік							

Кредитові обороти журналів у Головну книгу переносять загальним підсумком, дебетові обороти записують окремими сумами з різних журналів. Отже, журнали і Головна книга взаємно доповнюють один одного і дають розгорнуту кореспонденцію за дебетом і кредитом кожного синтетичного рахунка. Тому складати оборотну відомість за синтетичними рахунками недоцільно, хоча і не забороняється.

Наприкінці місяця за кожним синтетичним рахунком Головної книги виводять залишок (сальдо), який записують в окрему графу. За даними Головної книги складають бухгалтерський баланс, а за даними окремих журналів та їх відомостей - інші форми фінансової та податкової звітності. Після складання балансу журнали складають в окрему місячну папку і здають до поточного архіву бухгалтерії.

Основними перевагами журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку є:

- скорочення загальної кількості облікових реєстрів і записів в них;
- поєднання синтетичного обліку з аналітичним і спрощення його;

- посилення контролю облікових записів;
- можливість автоматизації без істотної зміни форми обліку.

До недоліків можна віднести:

- громіздкість;
- певні складності побудови журналів-ордерів.

Розвиток форм бухгалтерського обліку відбувається шляхом розширення аналітичності, посилення оперативності облікової інформації та підвищення контрольних функцій обліку. Активна роль у цьому належить обчислювальній техніці, яка докорінно змінює технологічний процес обліково-аналітичної роботи, створює умови для використання принципово нових облікових реєстрів.

На даному етапі розвитку бухгалтерського обліку в Україні важливе місце займає автоматизація збирання та обробки облікової інформації. Завдання автоматизації - підвищення якості роботи як бухгалтерів зокрема, так і всієї бухгалтерії в цілому. Звичайно, найбільша кількість помилок в обліку при паперовій технології виникає на етапі перенесення даних з одного реєстру в інший, а також при складанні різноманітних довідок і звітів. Використання автоматизованого обліку дає змогу повністю убезпечитися від подібних помилок, оскільки, як правило, при автоматизованому обліку ведеться тільки один обліковий реєстр, всі інші формуються автоматично, і ризик помилки при перенесенні даних між реєстрами дорівнює нулю.

Автоматизація бухгалтерського обліку базується на застосуванні різних видів ПЕВМ. ПЕВМ розміщуються в цехах, на складах, на ділянках, в бухгалтерії. Їх називають керованими ПЕОМ, тому що вони видають інформацію одній керуючій ПЕОМ, де інформація зводиться загалом по підприємству і на її основі складається звітність. У залежності від операцій, що виконуються на автоматизованих робочих місцях (АРМ) збір інформації можна поділити на три рівні:

- низовий - збір первинних даних і їх документування;
- середній - облікова реєстрація по ділянках обліку (функціональний рівень);
- вищий - зведений облік і звітність.

Технологічно обліковий процес при цій формі включає наступні етапи:

- документування господарських операцій;
- автоматизовану облікову реєстрацію;
- автоматизоване узагальнення облікової інформації, тобто її зведення і звітність.

При використанні комп'ютерів при веденні бухгалтерського обліку методика і техніка документування відрізняється від паперового. При машинному оформленні документів користувач ПЕВМ вручну вводить мінімум облікових даних, оскільки НДІ зберігається в системі АРМ. Контроль введення інформації забезпечує безпосередньо сам користувач за допомогою дисплея в режимі активного діалогу, а також з використанням різних видів задалегідь передбаченого програмного контролю.

Технологія облікового процесу загалом є децентралізованою або розподіленою. Вона реалізовується мережею АРМ, що створюються в місцях виникнення і використання облікової інформації, і охоплює не тільки власне облікову, але і виробничо-оперативну інформацію.

Основними особливостями автоматизованого ведення бухгалтерського обліку є наступні.

Одноманітне виконання операцій. Комп'ютерна обробка передбачає використання одних і тих же команд при виконанні ідентичних операцій бухгалтерського обліку, що практично виключає появу випадкових помилок, звичайно властивих ручній обробці. Навпаки, програмні помилки (або інші систематичні помилки в апаратних або програмних засобах) приводять до неправильної обробки всіх ідентичних операцій при однакових умовах.

Розділення функцій. Комп'ютерна система може здійснити безліч процедур внутрішнього контролю, які в неавтоматизованих системах виконують різні фахівці. Така ситуація залишає фахівцям, що мають доступ до комп'ютера, можливість втручання в інші функції. У результаті комп'ютерні системи можуть зажадати введення додаткових заходів для підтримки контролю на необхідному рівні, який в неавтоматизованих системах досягається простим розділенням функцій. До подібних заходів може від-

носиться система паролів, які запобігають діям, не допустимим з боку фахівців, що мають доступ до інформації про активи і облікові документи через термінал в діалоговому режимі.

Потенційні можливості появи помилок і неточностей. У порівнянні з неавтоматизованими системами бухгалтерського обліку комп'ютерні системи більш відкриті для несанкціонованого доступу, включаючи осіб, що здійснюють контроль. Вони також відкриті для прихованої зміни даних і прямого або непрямого отримання інформації про активи. Чим менше чоловік втручається в машинну обробку операцій обліку, тим нижче можливість виявлення помилок і неточностей. Помилки, допущені при розробці або коректуванні прикладних програм, можуть залишатися непоміченими протягом тривалого періоду.

Потенційні можливості посилення контролю з боку адміністрації. Комп'ютерні системи дають в руки адміністрації широкий набір аналітичних засобів, що дозволяють оцінювати і контролювати діяльність підприємства. Наявність додаткового інструментарію забезпечує зміцнення системи внутрішнього контролю загалом і, таким чином, зниження ризику його неефективності. Так, результати звичайного зіставлення фактичних значень коефіцієнта витрат з плановими, а також звірки рахунків поступають до адміністрації більш регулярно при комп'ютерній обробці інформації. Крім того, деякі прикладні програми нагромаджують статистичну інформацію про роботу комп'ютера, яку можна використати з метою контролю фактичного ходу обробки операцій бухгалтерського обліку.

Ініціювання виконання операцій в комп'ютері. Комп'ютерна система може виконувати деякі операції автоматично, причому їх санкціонування не обов'язково документується, як це робиться в неавтоматизованих системах бухгалтерського обліку, оскільки сам факт прийняття такої системи в експлуатацію адміністрацією передбачає в неявному вигляді наявність відповідних санкцій.

В Україні використовується значна кількість програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку, найбільш популярні серед яких – "Парус", "Фінанси без проблем", "1С-Бухгалтерія", "Fin Expert" та ін.

Система «1С-Бухгалтерія» є універсальною бухгалтерською програмою. Технологія побудови обліку в програмі "1С-Бухгалтерія" наведена на рисунку 11.4.

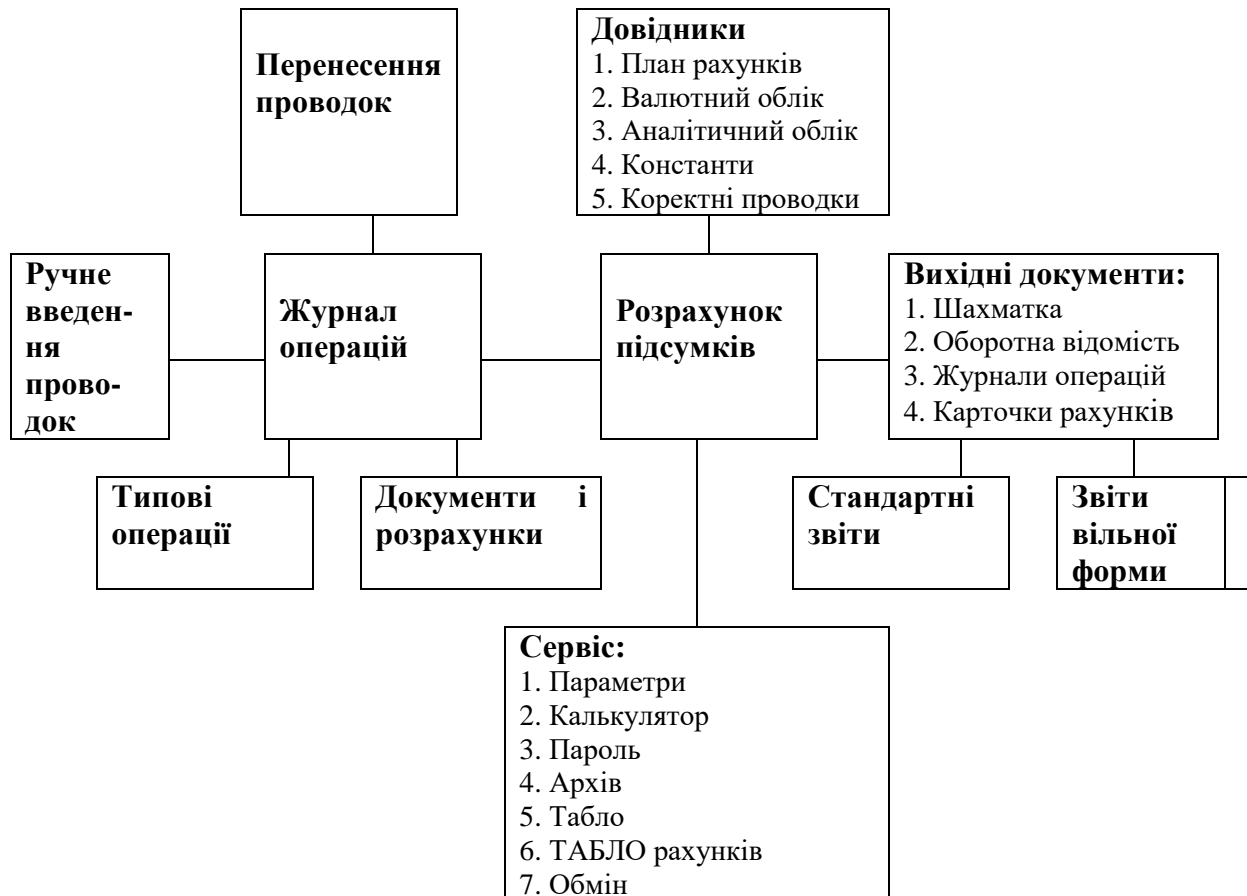


Рис. 11.4. Технологія побудови обліку в програмі "1С Бухгалтерія"

Основні особливості цієї програми:

- ведення обліку відносно потреб підприємства;
- можливість ведення кількісного багатоваріантного обліку;
- отримання всієї необхідної звітності і документів обліку;
- можливість доповнювати і змінювати План рахунків бухгалтерського обліку, системи проводок, ведення аналітичного обліку, форм первинних документів, форм звітності;
- можливість автоматичного друку первинних документів.

Початковими даними для програми є господарські операції, які вносяться до Журналу господарських операцій. Програма дозволяє вводити господарські операції декількома способами: вручну, з використанням типових операцій і з використанням режиму "документи і розрахунки".

На основі введених господарських операцій програма формує звітність по синтетичному обліку і різні допоміжні документи, зокрема: оборотно-сальдову відомість по рахунках і субрахунках; "шахматку"; аналіз рахунку по підсумках і кореспонденції даного рахунка з відповідними рахунками; обороти по дебету і кредиту рахунка і відповідне сальдо, а також обороти і сальдо по рахунках за відповідний період; журнал-ордер і відомість по рахунку; зведені проводки-підсумки з відповідною кореспонденцією; аналіз рахунку по датах; звіт по журналу операцій - вибірку проводок з журналу операцій по певних рахунках, кореспонденції і інших ознаках; картку рахунку і всі проводки з даним рахунком. Для ведення аналітичного обліку програма дозволяє вводити необмежену кількість показників об'єктів аналітичного обліку (субконто): по видах продукції, матеріалах, підприємствах, співробітниках і т.п.

Всі документи по аналітичному обліку формуються в грошовому, а якщо треба, то і в натуральному виразах. Для спрощення введення проводок передбачені типові операції, що дозволяють автоматично отримати потрібний документ. Програма може бути повністю настроєна бухгалтером на поточне законодавство і конкретні форми обліку.

Застосування комп'ютерізації бухгалтерського обліку дозволяє сумістити процеси документування й облікової реєстрації і за рахунок цього скоротити інформаційні кроки; знизити кількість результатної інформації; сумістити роботу бухгалтера і оператора, в результаті створення АРМ; підвищити достовірність і надійність обліку; посилити контрольні й аналітичні функції обліку; знизити трудомісткість обліку, забезпечити високий рівень автоматизації документування.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 – XIV від 16.07.99 із змінами. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 – 30 // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
5. Наказ Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України № 41 від 20.07.98 р., зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 576/3016 від 11.09.98 р. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
6. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. - К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.
7. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / за ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс - Клуб», 2001. – 832 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 444 с.
9. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 6-те вид., перероб. і доп. – Житомир: Рута, 2005. – 756 с.
10. Історія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Ч.1. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512 с.
11. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / За ред. М.В. Кужельного. – 6-те вид. – К.: А. С. К., 2003. – 266 с.
12. Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях 2000: Учеб. пособие для студентов вузов/ Под ред. Н.В. Кужельного. – К.: А.С.К., 2000. – 624 с.

13. Завгородний В. П. Бухгалтерський учёт в Україні (с исполъз. нац. стандартів): Учеб. посібник для студентів вузів. - 5-е изд., доп. и перераб. – К.: А. С. К., 2001. – 848 с.
14. Зубілевич С.Я., Кравченко І.Ю., Прокопенко О.О. та ін. Посібник з бухгалтерського обліку / Проект Агентства США з Міжнародного розвитку та технічної підтримки компанії ІВТСІ. – К.: Укрпапір, 2002. – 472 с.
15. Король Г.А., Король А.А. История бухгалтерского учета. – Днепропетровск: ГМетАУ, 1997. – 59 с.
16. Кузьминский А.Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – К.: Вища шк., 1990. – 311 с.
17. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
18. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
19. Ткаченко Н.М. Бухгалтерский финансовый учет на предприятиях Украины: Учебник для студ. высш. учеб. завед. экон. спец. – 7-е изд., доп. и перераб. – К.: А.С.К., 2003. – 864с.
20. Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник./ За ред. Р.Л. Хом`яка, В. І. Лемішовського. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Львів: Національний університет “Львівська політехніка”, “Інтелект - Захід”, 2008. – 1224 с.
21. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.
22. Партин Г.О., Мороз А.С. Основи бухгалтерського обліку: Навч. Посібник. – Львів: Державний університет “Львівська політехніка”, 1999. – 132 с.
23. Бухгалтерский учет. Хрестоматия. //Бизнес – бухгалтерия. Сборник систематизированного законодательства. – 2007. – Выпуск 1. – 226 с.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
4. ДОКУМЕНТУВАННЯ	4
5. ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ ТА ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ	9
6. ТЕХНОЛОГІЯ ОБЛІКОВОЇ РЕЄСТРАЦІЇ	13
7. ДОКУМЕНТООБОРОТ	14
8. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ	17
9. ОЦІНКА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ	22
10. МЕТОДИ ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК В БУХГАЛТЕРСЬКИХ ЗАПИСАХ	45
11. ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	28
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА	41

Навчальне видання

Король Григорета Олександрівна
Сокольська Рената Борисівна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
Частина II. Документооборот і форми ведення
бухгалтерського обліку

Навчальний посібник

Тем. План 2009, поз. 151

Підписано до друку 25.03.09. Формат 60x84 1/16. Папір друк. Друк плоский.
Облік.-вид. арк. 2,58 Умов. друк. арк. 2,56 Тираж 100 пр. Замовлення №

Національна металургійна академія України
49600, Дніпропетровськ-5, пр. Гагаріна, 4

Редакційно-видавничий відділ НМетАУ