

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«ХАРКІВСЬКИЙ ПОЛІТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ»

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Конспект лекцій

**для студентів денної форми навчання
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»**

Рекомендовано
редакційно-видавничою
радою університету,
протокол № 2 від 29.06.2022 р.

Харків
НТУ «ХПІ»
2022

УДК 657
К 89

Рецензенти:

Т.В. Польова, канд. екон. наук, доц. УПА
Н. Ю. Єршова, доктор. екон. наук, доц. НТУ ХП

Манойленко О. В., Кузнецова С.О.

М 23 Бухгалтерський облік : конспект лекцій для студентів денної форми навчання спеціальності 071 «Облік і оподаткування» / О. В. Манойленко, С. О. Кузнецова – Харків : НТУ «ХП», 2022. – 52 с.

Викладено основи теорії бухгалтерського обліку. Матеріал проілюстровано практичними прикладами.
Для студентів денної форми навчання спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Табл. 5. Іл. 16 Бібліогр. 6

УДК 657

© О. В. Манойленко, С. О. Кузнецова, 2022 р

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
Тема 1 Предмет, метод і методичні прийоми бухгалтерського обліку та їх використання на підприємстві.....	5
Тема 2 Бухгалтерський баланс	10
Тема 3 Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис	16
Тема 4 Документація, інвентаризація, оцінювання і калькуляція в системі бухгалтерського обліку	32
Тема 5 Облік основних господарських процесів	42
Тема 6 Облікові реєстри, техніка, форми та організація обліку на підприємстві	48
Контрольні запитання.....	51
Список рекомендованої літератури.....	52

ВСТУП

На сьогоднішній день бухгалтерський облік відіграє важливу роль в забезпеченні бізнесу інформацією для управління. Це може бути реалізовано шляхом збору, обробки, інтерпретації та передачі облікової інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам за допомогою елементів методу бухгалтерського обліку: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс і фінансова звітність.

Навчальна дисципліна «Бухгалтерський облік» є обов'язковою для вивчення студентами спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Мета вивчення навчальної дисципліни «Бухгалтерський облік» полягає у формуванні системи знань з теорії та практики ведення бухгалтерського обліку на підприємствах.

Для досягнення зазначених вище цілей і завдань велике значення має самостійна творча робота студента. Пропонований конспект лекцій містить структурований матеріал за всіма темами силябуса з дисципліни «Бухгалтерський облік».

Розкрито ключові питання теорії бухгалтерського обліку, враховуючі чинні вимоги нормативно-правової бази, яка регулює виконання облікових процедур на підприємствах України. Особлива увага приділена предмету, методу і методичним прийомам бухгалтерського обліку та їх використанню на підприємстві, бухгалтерському балансу, рахункам бухгалтерського обліку і подвійному запису, документації, інвентаризації, оцінюванні і калькуляції в системі бухгалтерського обліку, обліку основних господарських процесів, обліковим регістрам, техніці, формам та організації обліку на підприємстві.

Теоретичний матеріал доповнено практичними прикладами, переліком питань для самоконтролю.

Тема 1

ПРЕДМЕТ, МЕТОД І МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЇХ ВИКОРИСТАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Для відображення господарської діяльності, що здійснюється на підприємстві, її кількісних і якісних характеристик, в обліку застосовують різні вимірники: **натуральні, трудові, грошові**.

Таблиця 1.1 – Вимірники в бухгалтерському обліку

Натуральні вимірники	Трудові вимірники	Грошовий вимірник
Забезпечують кількісне і якісне відображення облікових об'єктів в одиницях ваги, об'єму, площі, потужності тощо. Вони мають свої переваги і недоліки.	Використовують для визначення затраченої праці в одиницях робочого часу	Застосовують для узагальнення, обчислення вартості об'єктів обліку.
Ваги (кілограми), міри довжини (метри), об'єму (літри), площі (квадратні метри), кількості (штук).	Хвилини, години, дні	Національна валюта України (гривні, копійки)

Бухгалтерський облік поділяється на фінансовий облік й управлінський облік (рис. 1.1).

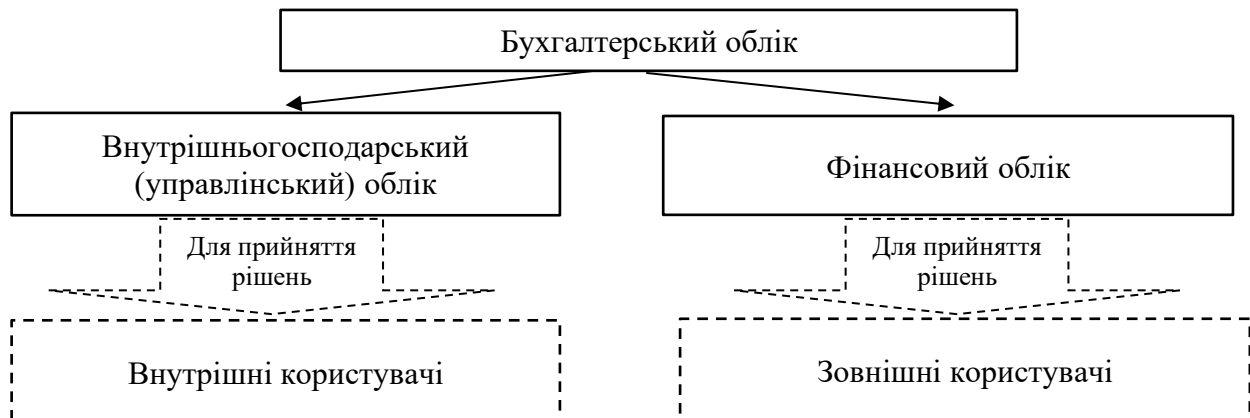


Рисунок 1.1 – Поділ бухгалтерського обліку

Предмет бухгалтерського обліку в широкому розумінні – все те, що пов'язане з отриманням *необхідної інформації* про суб'єкт господарювання, його господарську діяльність та ресурси. У вузькому розумінні, предметом обліку є сукупність процедур, пов'язаних з виявленням, вимірюванням, реєстрацією, накопиченням, узагальненням, зберіганням та передачею інформації про господарську діяльність користувачам для прийняття рішень.

Суб'єкт господарювання, як правило, наділений засобами, майном, здійснює господарську діяльність, направлену на отримання фінансового результату і зобов'язаний відповідно до чинного законодавства вести бухгалтерський облік і складати звітність.

Об'єкт бухгалтерського обліку – це конкретний засіб (майно), джерело його утворення та його рух в процесі відтворення (рис. 1.2).

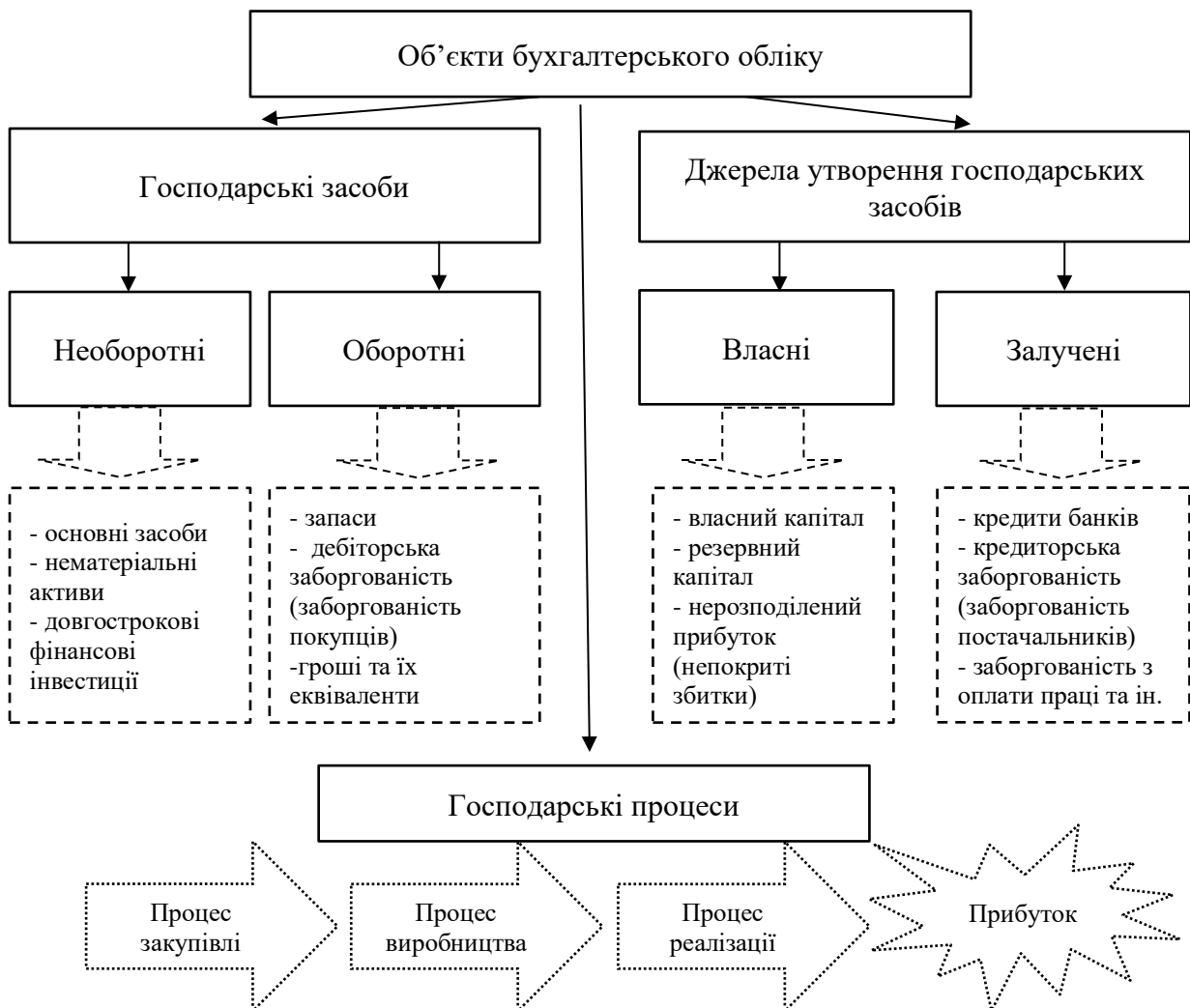


Рисунок 1.2 – Об'єкти бухгалтерського обліку

Господарський процес як частина кругообороту господарських засобів складається з первинних елементів – господарських операцій.

Господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни у структурі об'єктів бухгалтерського обліку підприємства.

Ознаки господарської операції:

- час;
- місце;
- об'єкти бухгалтерського обліку;
- суб'єкти (юридичні і фізичні особи) та ін.

Метод бухгалтерського обліку – це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають його предмет.

Бухгалтерський облік вивчає свій предмет за допомогою таких методів:

- 1) хронологічного і систематичного спостереження;
- 2) вимірювання господарських засобів і процесів;
- 3) реєстрації та класифікації даних з метою їх систематизації;
- 4) узагальнення інформації з метою звітності.

Перелічені методи дають змогу формувати бухгалтерську інформацію для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Облікові дані формуються за допомогою таких інструментів – **елементів методу бухгалтерського обліку:**

- 1) документування;
- 2) інвентаризація;
- 3) оцінка;
- 4) калькулювання;
- 5) бухгалтерські рахунки;
- 6) подвійний запис;
- 7) бухгалтерський баланс;
- 8) фінансова звітність.

Дані елементи методу бухгалтерського обліку забезпечують технологію облікового процесу – трансформацію даних за окремими господарськими операціями в різноманітну інформацію для управління.

Документування – спосіб первинного спостереження і відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо). Кожна господарська операція фіксується за допомогою документа, заповненого з дотриманням певних вимог, що надають йому юридичної сили.

Інвентаризація – метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку. Проводиться шляхом опису, підрахунку, виміру, зважування й оцінки всіх залишків засобів і коштів, тобто виявлення фактичної наявності й стану залишків майна підприємства і зіставлення їх з даними бухгалтерського обліку.

Оцінка – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. За допомогою оцінки натуральні й трудові вимірники (характеристики) господарських засобів перераховують у вартісні. У бухгалтерському обліку оцінка об'єктів обліку ґрунтується переважно на показнику фактичних витрат на їх створення чи придбання (історичної собівартості).

Калькулювання – це метод обчислення собівартості виготовлення продукції або виконаних робіт, наданих послуг.

Бухгалтерські рахунки – спосіб поточного групування у встановленому порядку. Рахунок – це локальна інформаційна система для групування економічно однорідних об'єктів обліку.

Подвійний запис – метод відображення господарської операції на рахунках; техніка бухгалтерського обліку. Подвійний запис є продуктом кругообігу господарських засобів, відображає подвійність господарських процесів. Суть його полягає у подвійному відображенні в бухгалтерському обліку кожної господарської операції: за дебетом одного і кредитом іншого рахунка однієї і тієї ж суми.

Бухгалтерський баланс – метод узагальнення даних через рахунки і подвійний запис. Баланс показує склад майна суб'єкта господарювання за видами (складом і використанням) і джерелами утворення на певну дату в узагальненому вартісному вимірнику.

Фінансова звітність – метод узагальнення й одержання підсумкових показників за звітний період. Фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності.

Методичні прийоми бухгалтерського обліку взаємопов'язані, доповнюють один одного і в сукупності становлять одне ціле – метод бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік в Україні ведеться відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національних положень (Стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО).

Тема 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

Баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає його **активи, зобов'язання та власний капітал** у грошовому виразі на певну дату (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»).

За формою баланс – таблиця, на лівій стороні якої відображають склад і розміщення **господарських засобів** і яка називається **активом**, а на правій стороні, що називається **пасивом**, відображають **джерела формування господарських засобів** (рис. 1.3).

Баланс			
Актив		Пасив	
Склад і розміщення господарських засобів (активи підприємства)	Сума	Джерела формування господарських засобів (зобов'язання та власний капітал підприємства)	Сума

Рисунок 1.3 – Структура бухгалтерського балансу

Стаття – це елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим НП(С)БО.

Стаття балансу – об'єднання в економічно однорідні групи у бухгалтерському балансі всіх господарських засобів підприємства та джерела їх формування. Статті балансу мають загальну назву, окремий код, їх записують окремими сумами. Статті бухгалтерського балансу поділяють на активні і пасивні.

Показники про амортизацію і знос необоротних активів, зменшення складових власного капіталу наводяться в балансі в дужках.

Статті активу характеризують **господарські засоби**: основні засоби, запаси, кошти, розрахунки з покупцями (дебіторську заборгованість) та ін.

Статті пасиву характеризують **джерела власних і залучених засобів**: зареєстрований капітал, прибуток, кредити банку, розрахунки з постачальниками (кредиторську заборгованість).

Загальні підсумки активу і пасиву балансу повинні бути рівні між собою.

$$\text{Актив} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання} \quad (1.1)$$

Діючий баланс підприємства має такі форму і структуру (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2 – Групування статей балансу за розділами

Баланс	
Актив	Пасив
I Необоротні активи	I Власний капітал
II Оборотні активи	II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення
III Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	III. Поточні зобов'язання і забезпечення
	IV Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття

Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Власний капітал – різниця між активами і зобов'язаннями підприємства.

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Підприємства, які складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за НП(С)БО, складають проміжну фінансову звітність, яка охоплює відповідний період (I квартал, перше півріччя, дев'ять місяців), наростаючим підсумком з початку звітного року у складі балансу та звіту про фінансові результати.

Для мікропідприємств, малих підприємств, які визнані такими відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства, встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначаються **НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність»**.

Процеси здійснення господарської діяльності складаються з окремих господарських операцій. Під їх впливом відбуваються різноманітні зміни у активах, зобов'язаннях та власному капіталі підприємства та їхніх структурах.

Залежно від характеру цього впливу господарські операції поділяються на 4 типи.

Для їх розгляду використаємо такі умовні позначення:

A — актив балансу,

П — пасив балансу,

Z — загальна сума змін.

I тип. Приклад: на рахунок в банку надійшли грошові кошти від дебітора в сумі 10 000 грн.

Результат: сума коштів на рахунку в банку збільшилася на 10 000 грн; дебіторська заборгованість зменшилась на 10 000 грн (рис. 1.4).

$$A + Z - Z = П \quad (1.2)$$

Баланс			
Актив		Пасив	
Стаття	Сума	Стаття	Сума
Стаття активу «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги» (-)	- 10 000	Пасив залишається без змін	Змін не відбулося
Стаття активу «Гроші та їх еквіваленти» (+)	+ 10 000		
Баланс	Валюта балансу	Баланс	Валюта балансу

Рисунок 1.4 – Схема змін в активі бухгалтерського балансу (I тип)

Зміни відбуваються лише в структурі активу балансу (одна стаття збільшується, друга – зменшується), загальна сума активу залишається без змін.

II тип. Приклад: через відсутність вільних коштів зобов'язання перед постачальником за отримані товари (поточна кредиторська заборгованість) в сумі 50 000 грн була оплачена за рахунок короткострокового кредиту банку (овердрафт).

Результат: поточні зобов'язання перед банком по короткостроковому кредиту (овердрафт) збільшилися на 50 000 грн в пасиві балансу; кредиторська заборгованість перед постачальником зменшилась на 50 000 грн (рис. 1.5).

$$A = \Pi + Z - Z \quad (1.3)$$

Баланс			
Актив		Пасив	
Стаття	Сума	Стаття	Сума
Актив залишається без змін	Змін не відбулося	Стаття пасиву «Короткострокові кредити банків» (+)	+ 50 000
		Стаття пасиву «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» (-)	- 50 000
Баланс	Валюта балансу	Баланс	Валюта балансу

Рисунок 1.5 – Схема змін в пасиві бухгалтерського балансу (II тип)

Зміни відбуваються лише в структурі пасиву балансу (одна стаття збільшується, друга – зменшується), загальна сума пасиву залишається без змін.

III тип. Приклад: підприємство отримало виробничі запаси від постачальника на суму 20 000 грн, але гроші за них постачальнику ще не сплатило (тобто господарська операція на умовах наступної оплати) (рис. 1.6).

Результат: стаття балансу «Запаси» збільшилися на 20 000 грн; заборгованість перед постачальником збільшилася на 20 000 грн. На цю ж суму збільшилась і валюта балансу.

$$A + Z = \Pi + Z \quad (1.4)$$

Баланс			
Актив		Пасив	
Стаття	Сума	Стаття	Сума
Стаття активу «Запаси» (+)	+20 000	Стаття пасиву «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» (+)	+ 20 000
Баланс	Валюта балансу	Баланс	Валюта балансу

Рисунок 1.6 – Схема змін в активі та пасиві бухгалтерського балансу при їх збільшенні (III тип)

Відбулося збільшення статей активу і пасиву балансу.

IV тип. Приклад: з рахунка у банку сплачена заборгованість підприємства перед бюджетом з податку на прибуток в сумі 1 000 грн.

Результат: грошові кошти на рахунку в банку зменшилися на 1 000 грн, заборгованість перед бюджетом зменшилася на 1 000 грн. На цю ж суму зменшилась і валюта балансу (рис. 1.7).

$$A - Z = \Pi - Z \quad (1.5)$$

Відбулося зменшення статей активу і пасиву балансу.

Баланс			
Актив		Пасив	
Стаття	Сума	Стаття	Сума
Стаття активу «Гроші та їх еквіваленти» (-)	- 1 000	Стаття пасиву «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» (-)	- 1 000
Баланс	Валюта балансу	Баланс	Валюта балансу

Рисунок 1.7 – Схема змін в активі та пасиві бухгалтерського балансу при їх збільшенні (IV тип)

Висновок:

- кожна операція змінює не менше ніж дві статті балансу;
- при будь-якому типі операцій рівність загального підсумку активу та пасиву не порушується.

Тема 3

Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис

Рахунки бухгалтерського обліку — це спосіб поточного обліку, контролю та групування за економічно однорідними видами господарських засобів, їх джерел та операцій. Для обліку залишку і руху певного виду господарських засобів використовують окремий рахунок.

Рахунки мають вигляд двосторонніх таблиць, на яких окремо обліковуються збільшення і зменшення об'єктів обліку. Ліву частину рахунка називають **дебетом**, праву — **кредитом**. У міру здійснення господарських операцій їх реєструють за дебетом або кредитом рахунка. Підсумок сум операцій за дебетом рахунка називають **дебетовим оборотом**, а підсумок сум операцій за кредитом рахунка — **кредитовим оборотом**. Кінцевий залишок засобів на рахунку називають **кінцевим сальдо**, або **залишком на кінець періоду**.

Умовно всі рахунки бухгалтерського обліку поділяються на:

- активні;
- пасивні.

Активні рахунки призначені для обліку активів підприємства.

В активних рахунках початковий залишок (сальдо) і всі збільшення реєструють за дебетом рахунка, а всі зменшення – за кредитом (рис. 1.8).

Дт (+)	Активний рахунок	Кт (-)
Сальдо – початковий залишок		
Збільшення «+»		Зменшення «-»
Оборот дебетовий		Оборот кредитовий
Сальдо — кінцевий залишок		

Рисунок 1.8 – Схема активного рахунка

Враховуючи це, періодично, після узагальнення даних за дебетом і кредитом рахунків, визначається кінцеве сальдо. В активних рахунках його визначають за таким алгоритмом: до початкового дебетового сальдо додають оборот за дебетом рахунка і віднімають оборот за кредитом рахунка.

$$C_{кінц.}^A = C_{поч. деб.} + \sum обор. деб. - \sum обор. кред. \quad (1.6)$$

Пасивні рахунки відображують облік джерел формування активів.

В пасивних рахунках початковий залишок (сальдо) і всі збільшення показуються за кредитом рахунка, а всі зменшення – за дебетом (рис. 1.9).

Дт (-)	Пасивний рахунок	Кт (+)
		Сальдо – початковий залишок
Зменшення «-»		Збільшення «+»
Оборот дебетовий		Оборот кредитовий
		Сальдо — кінцевий залишок

Рисунок 1.9 – Схема пасивного рахунка

У пасивних рахунках до кредитового сальдо додають кредитовий оборот і віднімають оборот за дебетом рахунка.

$$C_{кінц.}^П = C_{поч. кред.} + \sum обор. кред. - \sum обор. деб. \quad (1.7)$$

В активних рахунках сальдо може бути лише дебетовим або вони можуть зовсім не мати сальдо. У пасивних рахунках сальдо може бути лише кредитовим або вони можуть зовсім не мати сальдо.

Зміни у складі активів підприємства та джерел їх формування обумовлені безперервно здійснюваними господарськими операціями і тягнуть за собою такі самі зміни сум на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

Наприклад: надходження сировини і матеріалів на підприємства веде до збільшення залишку таких активів як матеріали. На цю саму суму одночасно

зростає заборгованість перед постачальниками, тому бухгалтерська господарська операція має подвійне відображення на рахунках цієї суми.

Подвійний запис – запис кожної господарської операції у дебеті одного рахунка, кредиті іншого рахунка в однаковій сумі.

За допомогою подвійного запису в обліку забезпечується відображення цих господарських операцій в їхньому взаємозв'язку і взаємозалежності. Такий підхід забезпечує контроль за правильністю виконання і зумовлює рівність оборотів за дебетом і кредитом рахунків.

Взаємозв'язок між рахунками бухгалтерського обліку, що встановлюється подвійним записом кожної господарської операції, називається **кореспонденцією рахунків**, а рахунки, за дебетом і кредитом яких реєструється ця операція, – **кореспондуючими рахунками**.

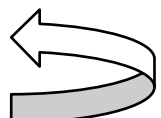
Запис, який розкриває назву рахунків, що дебетуються і кредитуються та суму господарської операції називають **бухгалтерською проводкою**. Порядок запису на рахунках бухгалтерського обліку розглянемо на прикладі (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 – Баланс підприємства «Старт» станом на 31.12.20X1 р.

Баланс			
Актив		Пасив	
Стаття	Сума	Стаття	Сума
Основні засоби (10)	300 000	Зареєстрований капітал (40)	320 000
Виробничі запаси (20)	40 000	Нерозподілений прибуток (44)	30 000
Малоцінні та швидкозношувані предмети (22)	10 000	Розрахунки з постачальниками (63)	60 000
Готівка (30)	1 000	Розрахунки з оплати праці (66)	23 000
Рахунки в банках (31)	82 000		
Баланс	433 000	Баланс	433 000

1-а операція. Підприємство отримало з рахунка в банку в касу готівку на суму 6 000 грн.

Щоб скласти бухгалтерську проводку треба відповісти на питання: що на підприємство надійшло? Надійшла готівка в касу. Необхідно скористатися Планом рахунків бухгалтерського обліку і знайти активний рахунок 30 «Готівка». Далі визначити, що на рахунку 30 «Готівка» відбулося збільшення, що по структурі активного рахунка (рис. 1.8) відображається на стороні дебета (Дт+). Далі необхідно визначити рахунок, на якому відбулося зменшення. Згідно з Планом рахунків це активний рахунок 31 «Рахунки в банках». По структурі активного рахунка – зменшення відображається на стороні кредита (Кт–). На цю операцію необхідно зробити таку бухгалтерську проводку:

Дт 30 «Готівка»	(А+)		
Кт 31 «Рахунки в банках» (А–)			6 000 грн

На підставі даної бухгалтерської проводки роблять запис на рахунках бухгалтерського обліку. Для цього на основі залишків балансу відкривають рахунки на початок звітного періоду (рис. 1.10).

Відкриття рахунків полягає в тому, що за кожним з них записують сальдо на початок звітного періоду.

2-а операція. З каси підприємства виплачена заробітна плата робочому (аванс) у сумі 5 000 грн.

Дт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (П–)			
Кт 30 «Готівка»		(А–)	5 000 грн

3-я операція. Підприємство погасило з рахунка в банку заборгованість перед постачальником у сумі 50 000 грн у безготівковій формі.

Дт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (П–)			
Кт 31 «Рахунки в банках»		(А–)	50 000 грн

4-а операція. Від постачальників надійшли МШП (малоцінні та швидкозношувальні предмети) на суму 24 000 грн (тобто господарська операція на умовах наступної оплати).

Дт 22 «МШП» (А+) 24 000 грн
Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (П+)

На рис. 1.10 відобразимо бухгалтерські записи щодо кожної операції.

За ступенем узагальнення господарських засобів, джерел їхнього утворення та господарських процесів у поточному бухгалтерському обліку рахунки поділяються на:

- синтетичні,
- аналітичні.

Синтетичні рахунки – це рахунки, що групують ресурси підприємства, джерела їхнього формування в узагальненому грошовому вимірюванні за економічно-однаковими ознаками, а облік на цих рахунках називають синтетичним.

		31 Рахунки в банках (Активний рахунок)			
Дт (+)				Кт (-)	
	Сп = 82 000				
		6 000		1	
		50 000		3	
Об Дт	0	56 000		Об Кт	
	Ск=82 000+0-56 000= =26 000				

		30 Готівка (Активний рахунок)			
Дт (+)				Кт (-)	
	Сп = 1 000				
1	6 000	5 000		2	
Об Дт	6 000	5 000		Об Кт	
	Ск=1 000+6 000- -5 000=2 000				

22 Малоцінні та швидкозношувальні предмети (Активний рахунок)		Кт (-)
Дт (+)	Сп = 10 000	
4	24 000	
Об Дт	24 000	0
	Ск=10 000+24 000 =34 000	

63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (Пасивний рахунок)		Кт (+)
Дт (-)	Сп = 60 000	
3	50 000	4
		24 000
Об Дт	50 000	24 000
		Ск=60 000+24 000- -50 000=34 000

66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (Пасивний рахунок)		Кт (+)
Дт (-)	Сп = 23 000	
2	5 000	
Об Дт	5 000	
		Ск=23 000+0-5 000= =18 000

Рисунок 1.10 – Схема бухгалтерських рахунків з наведених господарських операцій

Аналітичні рахунки – це рахунки, що відкривають з метою розширення систематичного обліку для деталізації складу засобів підприємства та джерел формування господарських засобів, а облік, що ведеться на цих рахунках, називають аналітичним.

Записи в аналітичних рахунках і відповідному синтетичному рахунку роблять по мірі виконання господарських операцій.

Приклад: синтетичний рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» містить такі дані (в грн) (рис. 1.11)

63«Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (Пасивний рахунок)		Кт (+)
Дт (-)		
		Сп = 60 000
3	50 000	24 000
Об Дт	50 000	24 000
		Ск=60 000+24 000- -50 000=34 000
		Об Кт

Рисунок 1.11 – Схема записів на синтетичному рахунку 63«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Цей синтетичний рахунок об'єднує двох конкретних постачальників:

- постачальник «Альфа»;
- постачальник «Бета».

В аналітичних рахунках цих підприємств будуть такі записи (рис. 1.12):

Як видно, аналітичні рахунки мають детальнішу інформацію, ніж синтетичні.

Так, якщо дані синтетичного рахунка містять суму кредиторської заборгованості, їхнє виникнення та погашення, то аналітичний облік дає інформацію щодо конкретних постачальників і стан розрахунків з кожним із них. Між аналітичними рахунками і відповідним синтетичним рахунком є тісний взаємозв'язок, який полягає в тому, що сальдо і господарські операції, що відображуються у дебеті і кредиті синтетичного рахунка, мають бути відображені у дебеті та кредиті відповідних аналітичних рахунків. Такий спосіб забезпечує рівність сальдо та оборотів на синтетичних та аналітичних рахунках.

Дт (-)	63«Розрахунки з постачальниками та підрядниками» /Постачальник «Альфа» (Пасивний рахунок)		Кт (+)
		Сп = 24 000	
3	20 000	4 000	4
Об Дт	20 000	4 000	Об Кт
		Ск=24 000+4 000- -20 000=8 000	

Дт (-)	63«Розрахунки з постачальниками та підрядниками» /Постачальник «Бета» (Пасивний рахунок)		Кт (+)
		Сп = 36 000	
3	30 000	20 000	4
Об Дт	30 000	20 000	Об Кт
		Ск=36 000+20 000- -30 000=26 000	

Рисунок 1.12 – Схема записів на аналітичних рахунках до синтетичного рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Інформацію поточного синтетичного і аналітичного обліку періодично узагальнюють по підприємству в цілому за допомогою **оборотних відомостей**.

Узагальнення даних обліку починається з підрахунку оборотів та залишків з дебетом і кредитом з наступним обчисленням кінцевих сальдо синтетичних та аналітичних рахунків.

Оборотні відомості є способом періодичного узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку, засобом перевірки записів в обліку, а також засобом перевірки правильності складання балансу.

Розрізняють два види оборотних відомостей:

- за синтетичними рахунками;
- за аналітичними рахунками.

Порядок складання оборотної відомості за синтетичними рахунками на прикладі тих рахунків, що були наведені вище (таблиця 1.4).

Таблиця 1.4 – Оборотна відомість за синтетичними рахунками підприємства «Старт» за січень 20X2 р.

Рахунки	Сальдо на 1 число місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
10 «Основні засоби»	300 000				300 000	
20 «Виробничі запаси»	40 000				40 000	
22 «МПП»	10 000		24 000		34 000	
30 «Готівка»	1 000		6 000	5 000	2 000	
31 «Рахунки в банках»	82 000			56 000	26 000	
40 «Зареєстрований капітал»		320 000				320 000
44 «Нерозподілений прибуток»		30 000				30 000
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»		60 000	50 000	24 000		34 000
66 «Розрахунки за виплатами працівникам»		23 000	5 000			18 000
Разом	433 000	433 000	85 000	85 000	402 000	402 000

Оборотна відомість характеризує кожен рахунок і показує сальдо на початок періоду, обороти за дебетом і кредитом за місяць і сальдо на кінець звітного періоду. Характерною особливістю оборотної відомості є те, що вона містить три пари однакових підсумків:

- початкових сальдо;
- оборотів;
- кінцевих сальдо.

Тотожність підсумків **початкових сальдо** впливає з **балансового методу**.

Збіг підсумків **дебетових оборотів** з підсумком **кредитових оборотів** рахунків впливають із застосування **методу подвійного запису** в бухгалтерському обліку.

Рівність підсумків **кінцевих сальдо** за дебетом і кредитом рахунків впливає з **двох попередніх рівностей**.

Якщо підсумок по дебету всіх синтетичних рахунків не збігається з підсумками по кредиту рахунків, то це вказує на помилки в поточному

бухгалтерському обліку, причинами яких можуть бути неправильні записи початкових сальдо на активних і пасивних рахунках.

Таким чином, оборотна відомість за синтетичними рахунками дає можливість виявити в бухгалтерському обліку помилки, пов'язані з порушенням рівності підсумків. Крім оборотної відомості за синтетичними рахунками складають також оборотну відомість за аналітичними рахунками. Ця відомість має інший вигляд.

Розглянемо оборотну відомість за аналітичними рахунками на прикладі рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (таблиця 1.5).

Таблиця 1.5 – Оборотна відомість за аналітичними рахунками до рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» підприємства «Старт» за січень 20X2 р.

Рахунки	Сальдо на початок місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
– постачальник «Альфа»		24 000	20 000	4 000		8 000
– постачальник «Бета»		36 000	30 000	20 000		26 000
Разом		60 000	50 000	24 000		34 000

Оборотну відомість наведеної форми застосовують для узагальнення даних аналітичного обліку розрахунків з дебіторами, кредиторами, підзвітними особами, робітниками та службовцями підприємства та ін., на яких аналітичний облік ведуть лише в грошовому виразі. За аналітичними рахунками, в яких обліковуються матеріальні цінності, початкові сальдо, обороти та кінцеві сальдо відображають як у грошовому так і в кількісному вимірюванні.

Таким чином, оборотні відомості характеризують величину і рух конкретних видів господарських засобів. Це дає можливість контролювати збереження і правильність витрачання матеріальних цінностей.

Всі рахунки, які використовуються в обліку, за тією чи іншою ознакою можна поєднати в однорідну групу. Тому з метою правильного розуміння й обґрунтованого використання всі рахунки класифікують за певними ознаками.

Класифікація рахунків – це одночасно їх перелік, необхідний для відображення господарської діяльності.

Класифікація рахунків сприяє вивченню змісту і будови рахунків.

Рахунки класифікують за ознаками: відношення до балансу (активні, пасивні, забалансові); за ступенем деталізації інформації (синтетичні, субрахунки, аналітичні); відношення до інших рахунків (постійні або реальні та тимчасові або номінальні).

За основними ознаками рахунки бухгалтерського обліку класифікують:

- за економічним змістом;
- за призначенням і структурою.

Класифікації рахунків за економічним змістом:

– рахунки господарських засобів (активів) (10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси», 30 «Готівка»);

– рахунки джерел господарських засобів (пасивів) (63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»);

– рахунки господарських процесів (70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації»).

Класифікація рахунків за призначенням і структурою відповідає на запитання, як саме обліковуються ті або інші засоби, джерела їх утворення та господарські процеси на бухгалтерських рахунках, що саме відображається за дебетом та кредитом рахунка та що характеризує залишок (сальдо) відповідного рахунка (рис. 1.13).

Основні рахунки призначені для обліку стану та руху господарських засобів та їх джерел.

Матеріальні та нематеріальні рахунки призначені для обліку наявності та руху (надходження і використання) матеріальних та нематеріальних цінностей підприємства.

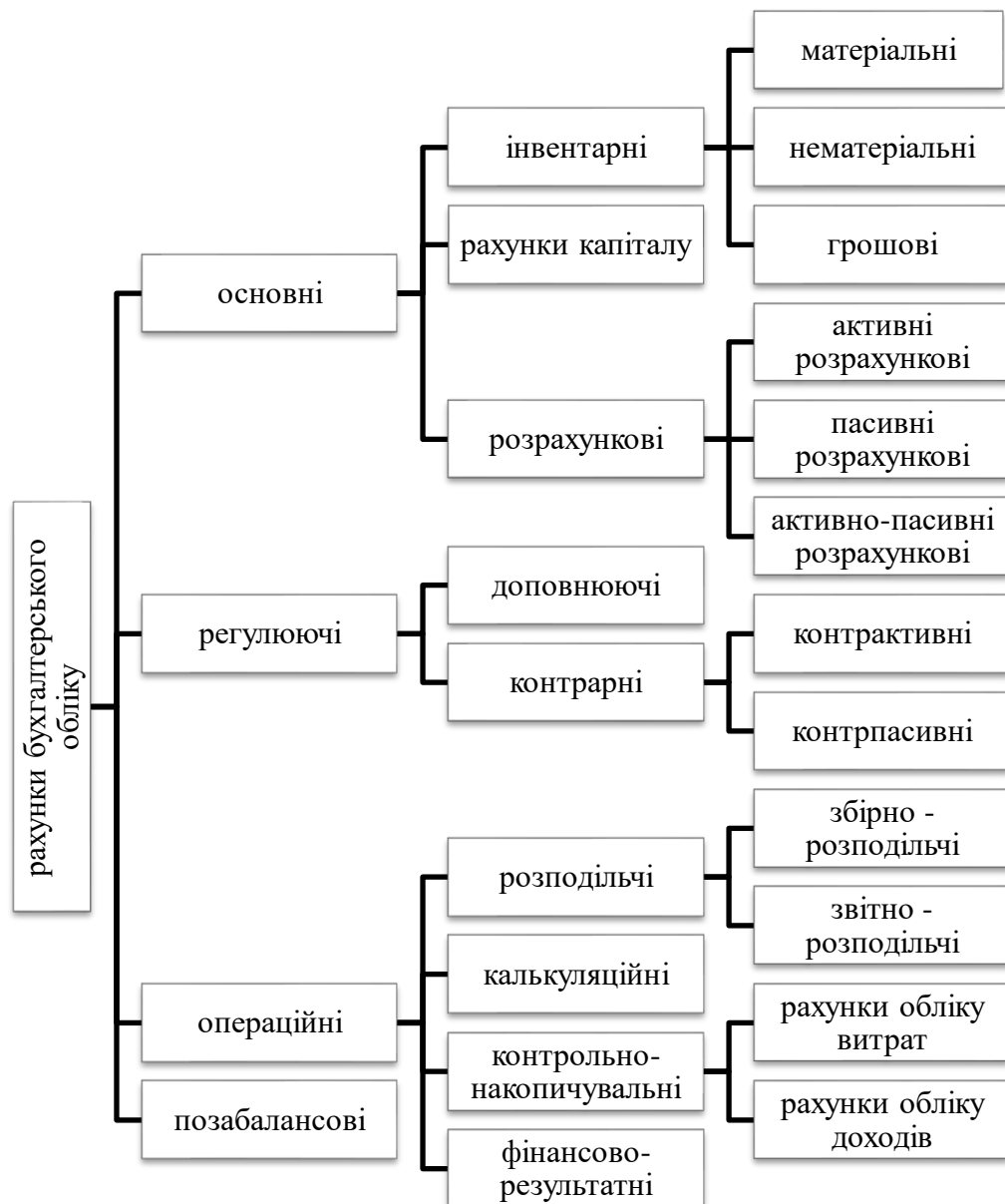


Рисунок 1.13 – Класифікація рахунків за призначенням і структурою

До **матеріальних рахунків** належать рахунки: 10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси», 28 «Товари», до **нематеріальних рахунків** – 12 «Нематеріальні активи» та ін. Цій групі рахунків властиві такі риси: всі вони є активними; записи за дебетом означають збільшення, а за кредитом – зменшення засобів, що обліковуються; залишок може бути тільки дебетовим, що вказує на наявність засобів; аналітичний облік здійснюється як у грошовому, так і в натуральному вимірнику.

Грошові рахунки призначені для обліку наявності руху грошових коштів підприємства в національній та іноземній валюті в касі, на рахунках у банках, а також грошових документів. До них належать рахунки: 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках».

Розрахункові рахунки призначені для обліку і контролю розрахункових відносин даного підприємства з іншими підприємствами й особами.

Активні розрахункові рахунки призначені для обліку дебіторської заборгованості й розрахунків за нею. До них належать рахунки: 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами» та ін.

Пасивні розрахункові рахунки відображають розрахункові відносини з кредиторями, тобто за зобов'язаннями даного підприємства перед іншими підприємствами, організаціями та особами. До них належать рахунки: 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та ін.

До **активно-пасивних розрахункових рахунків** відносять 64 «Розрахунки за податками і платежами», 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Рахунки капіталу призначені для обліку і контролю стану та руху власного капіталу та забезпечення зобов'язань. До цієї групи входять рахунки: 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» та ін.

Регулюючі рахунки призначені для уточнення показників основних рахунків і окремих статей балансу. Самостійного значення регулюючі рахунки не мають, тому кожен із них розглядається в сукупності з основними рахунками.

Доповнюючі регулюючі рахунки завжди збільшують суму залишку основного рахунка, що регулюється. Якщо основний рахунок активний, то і регулюючий доповнюючий його рахунок також активний; якщо основний рахунок пасивний, то і доповнюючий його рахунок також пасивний. Таким чином, є активні й пасивні доповнюючі рахунки.

Прикладом **активного доповнюючого рахунка** є аналітичний рахунок «Транспортно-заготівельні витрати», який ведеться у складі синтетичного рахунка 20 «Виробничі запаси».

Прикладом **пасивного доповнюючого рахунка** є рахунок 48 «Цільове фінансування і цільове надходження», на якому відображаються суми субсидій, асигнувань із бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо. Наприкінці звітного періоду невикористані кошти за рішенням відповідних органів можуть бути приєднані до зареєстрованого чи додаткового капіталу, збільшуючи останні.

Контрактивні рахунки призначені для обліку сум, на які зменшується залишок основного рахунка, який стоїть в активі балансу, а самі є пасивними рахунками:

– субрахунок 131 «Знос основних засобів» – пасивний, але його наводять довідково в активі балансу в рядку відразу після рядка «Первинна вартість основних засобів», оскільки він є регулюючим;

– субрахунок 285 «Торгова націнка» (пасивний) до субрахунка 282 «Товари в торгівлі»;

– рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів» (пасивний) до рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Контрпасивні рахунки призначені для обліку сум, на які зменшується залишок основного рахунка, який стоїть у пасиві балансу, а самі є активними рахунками. Прикладом такого рахунка є субрахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді», на якому протягом календарного року обліковують суми використаного прибутку (нарахування дивідендів, виплати за облігаціями, відрахування у статутний, резервний капітал тощо), які потім списують на зменшення суми за субрахунком 441 «Прибуток нерозподілений». Аналогічно здійснюється облік за рахунком 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», контрпасивними рахунками якого є рахунки 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал».

Операційні рахунки призначені для відображення господарських процесів, тобто процесів постачання, виробництва і реалізації, а також результатів діяльності підприємства. Ці рахунки призначені для накопичення інформації щодо витрат, доходів та фінансових результатів, і більшість з них не мають сальдо.

Збірно-розподільчі рахунки призначені для попереднього збирання витрат, пов'язаних зі здійсненням загальновиробничих функцій, з метою наступного їх розподілу за відповідними об'єктами. Прикладом збірно-розподільчого є рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом рахунка протягом місяця накопичують витрати, пов'язані з організацією, управлінням та обслуговуванням виробництва, а наприкінці місяця за відповідним критерієм їх розподіляють (списують) між рахунками 23 «Виробництво» та «Собівартість реалізації». Виконавши розподільчу функцію, рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» закривається, і сальдо немає.

Близькими до збірно-розподільчих є рахунки 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут». Однак зібрані протягом місяця за дебетом суми витрат за цими рахунками наприкінці місяця не розподіляють, а списують відповідно до чинного положення прямо на дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

Звітно-розподільчі рахунки використовують для розмежування витрат і доходів між суміжними звітними періодами (місяцями, роками) з метою рівномірного включення витрат у затрати виробництва або відображення в обліку одержаних доходів. Використання цих рахунків дає змогу відповідно до принципу бухгалтерського обліку нарахування та відповідності доходів і витрат визначити правильні результати діяльності підприємства за звітний період.

Звітно-розподільчі рахунки можуть бути активними і пасивними. До активних відносять рахунки 39 «Витрати майбутніх періодів», 38 «Резерв сумнівних боргів», до пасивних – 69 «Доходи майбутніх періодів», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Калькуляційні рахунки призначаються для обліку витрат і визначення собівартості продукції, робіт і послуг. За будовою вони є активними (23 «Виробництво», 15 «Капітальні інвестиції»).

Рахунки обліку витрат призначені для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) 90 «Собівартість реалізації».

Рахунки обліку доходів призначені для узагальнення інформації про одержані доходи підприємства (70 «Дохід від реалізації», 71 «Інші операційні доходи»). Так рахунки набувають ознак пасивних, а тому протягом звітного періоду доходи відображають за кредитом, а в кінці звітного періоду списуються (за вирахуванням непрямих податків) на фінансові результати. Сальдо на цих рахунках немає.

Фінансово-результатні рахунки призначені для виявлення результатів господарської діяльності підприємства шляхом порівняння доходів і витрат та визначення результату: прибутків чи збитків. До цих рахунків належить рахунок 79 «Фінансові результати», призначений для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства.

Ще прикладом фінансово-результатного рахунка є пасивний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Цей рахунок призначений для обліку чистих фінансових результатів – прибутків і збитків. За кредитом рахунка відображається прибуток та його збільшення від усіх видів діяльності, а за дебетом – збитки та використання прибутку. Кредитове сальдо цього рахунка показує суму отриманого і нерозподіленого чистого прибутку й при складанні бухгалтерського балансу відображається в пасиві; дебетове сальдо показує суму непокритих збитків і записується в пасиві балансу з від'ємним знаком (у дужках). Списання збитків здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

Позабалансові рахунки призначені для обліку наявності та руху цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні.

Тема 4

ДОКУМЕНТАЦІЯ, ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ОЦІНЮВАННЯ І КАЛЬКУЛЯЦІЯ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

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.

Документ (лат. *dokumentum*) буквально означає свідоцтво, доказ.

Бухгалтерський документ – письмове свідоцтво певної форми і змісту, яке містить відомості про господарську операцію і є доказом її здійснення.

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

Первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для бухгалтерського обліку цих операцій. Первинні документи мають бути складені під час господарської операції.

Первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Використання електронного документообігу і цифрового підпису регулюється законами України "Про електронні документи та електронний документообіг", "Про електронні довірчі послуги".

Електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Склад

та порядок розміщення обов'язкових реквізитів електронних документів визначається законодавством. Електронний документ може бути створений, переданий, збережений і перетворений електронними засобами у візуальну форму. Візуальною формою подання електронного документа є відображення даних, які він містить, електронними засобами або на папері у формі, придатній для приймання його змісту людиною.

Електронний підпис є обов'язковим реквізитом електронного документа, який використовується для ідентифікації автора та/або підписувача електронного документа іншими суб'єктами електронного документообігу. Накладанням електронного підпису завершується створення електронного документа. Відносини, пов'язані з використанням електронних цифрових підписів, регулюються законом. Використання інших видів електронних підписів в електронному документообігу здійснюється суб'єктами електронного документообігу на договірних засадах.

Оригіналом електронного документа вважається електронний примірник документа з обов'язковими реквізитами, у тому числі з електронним цифровим підписом автора. У разі надсилання електронного документа декільком адресатам або його зберігання на кількох електронних носіях інформації кожний з електронних примірників вважається оригіналом електронного документа.

Юридична сила електронного документа не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму. Допустимість електронного документа як доказу не може заперечуватися виключно на підставі того, що він має електронну форму. Електронний документ не може бути застосовано як оригінал свідоцтва про право на спадщину, документа, який відповідно до законодавства може бути створений лише в одному оригінальному примірнику, крім випадків існування централізованого сховища оригіналів електронних документів, в інших випадках, передбачених законом.

Електронний документообіг – сукупність процесів створення, оброблення, відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання та

знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та у разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів. Порядок електронного документообігу визначається державними органами, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями всіх форм власності згідно з законодавством.

Суб'єкти електронного документообігу повинні **зберігати електронні документи** на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях. Строк зберігання електронних документів на електронних носіях інформації повинен бути не меншим від строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері.

Щоб бути доказовим і мати юридичну силу, **документ має містити обов'язкові реквізити:**

- назву документа (форми);
- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

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 проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

Інвентаризація є способом 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 в натурі наявності майна (господарських засобів) підприємства шляхом описування, 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.

*За повнотою охоплення перевіркою засобів, коштів і розрахунків, інвентаризацію поділяють на **повну і часткову**.*

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.

*Залежно від характеру інвентаризацію поділяють на **планову і позапланову**. Планова* інвентаризація здійснюється за раніше складеним планом відповідно до розробленого і затвердженого графіка її проведення (наприклад, перед складанням річного звіту). *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 матеріально відповідальних осіб щодо своєчасного оприбуткування й списання матеріальних цінностей, правильності їх зберігання, запобігають зловживанням.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- перед складанням річної фінансової звітності в обсязі;

- у разі передачі майна державного підприємства в оренду;
- у разі зміни матеріально відповідальних осіб;
- у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань;
- за судовим рішенням;
- у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха;
- у разі припинення підприємства;
- у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату такого переходу);

Відображення в обліку результатів інвентаризації. На час проведення інвентаризації діяльність підрозділу (комори, складу, сховища), як правило, припиняється. Інвентаризаційні описи складають у декількох примірниках, один з яких передають матеріально відповідальній особі, при цьому матеріально відповідальна особа на кожному описі ставить свій підпис про матеріальну відповідальність за перелічені в ньому цінності. Дані інвентаризаційних описів порівнюють з даними бухгалтерського обліку і складають порівняльні відомості, де визначають результат інвентаризації. Внаслідок такого порівняння встановлюють відповідність або невідповідність облікових і фактичних даних, тобто:

- а) фактичний і бухгалтерський запис збігаються;
- б) фактичний залишок менше облікового – нестача;
- в) фактичний залишок більше облікового – надлишок.

Затверджені результати інвентаризації відображають у бухгалтерському обліку в тому місяці, в якому закінчено інвентаризацію, але не пізніше грудня звітного року.

Результати інвентаризації відображають в обліку в такому порядку:

– надлишки основних засобів, товарів і матеріалів, цінних паперів, коштів, іншого майна підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно до доходів діяльності або збільшення фінансування;

– нестачу цінностей у межах затверджених норм природного убутку списують за рішенням керівника підприємства на валові витрати або на зменшення фінансування;

– понаднормові нестачі цінностей, а також втрати від псування відносять на винних осіб за цінами, за якими розраховують розмір шкоди;

– понаднормові втрати і нестачі матеріальних цінностей та готової продукції, якщо винних не встановлено, зараховують на збитки або зменшення фінансування.

Кожне підприємство щорічно до дати балансу зобов'язане проводити суцільну інвентаризацію всіх активів і зобов'язань.

Для проведення інвентаризації на підприємстві створюють інвентаризаційну комісію, а якщо обсяг робіт великий, то й робочі інвентаризаційні комісії.

У загальному випадку інвентаризацію здійснюють на підставі наказу (розпорядження) керівника підприємства про її проведення.

Для документування результатів інвентаризації підприємства можуть використовувати як затверджені бланки інвентаризаційних описів, актів інвентаризації та звіральних відомостей, так і самостійно розроблені бланки.

Протокол інвентаризаційної комісії керівник підприємства затверджує протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації.

Оцінка – це спосіб вартісного вимірювання господарських засобів, джерел їх утворення.

Оцінка включає три елементи:

- 1) об'єкт або подію;
- 2) належну до кількісної оцінки властивість (якість, ознаку, характеристику);
- 3) шкалу виміру або сукупність одиниць виразу властивості.

Мета оцінки – формулювання основного завдання, яке слід вирішити в результаті оцінки. Формулювання мети оцінки передбачає:

повне і правильне найменування об'єкта оцінки;

- б) вид активів, які оцінюються;
- в) вид майнових прав, які оцінюються;
- г) дату оцінки.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку МСБО/МСФЗ передбачають можливість декількох різних основ оцінки одночасно з різним ступенем та в різних комбінаціях. Виділяють такі **бази оцінки**:

– **історична (фактична) собівартість**, тобто активи відображаються за сумою *сплачених грошових коштів та їх еквівалентів* або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент придбання. Зобов'язання відображаються 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 відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку було б сплачено в разі придбання такого ж або еквівалентного активу на поточний момент. Зобов'язання відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов'язання на цей момент;

– **вартість реалізації (погашення)** – активи відображаються 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 відображаються за вартістю їх погашення, тобто за недисконтованою сумою грошових коштів, яку, як очікується, буде сплачено для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства;

– **теперішня вартість** – активи відображаються за *теперішньою дисконтованою* вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які, як очікується, мають генерувати об'єкт обліку під час звичайної діяльності підприємства. Зобов'язання відображаються за *теперішньою дисконтованою* вартістю майбутніх чистих грошових коштів, які, як очікуються будуть необхідні для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства.

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).

Калькулювання спрямовано на виявлення собівартості результату виробництва.

Процес калькулювання включає такі етапи:

1. Групування витрат; розмежування витрат між об'єктами калькулювання.
2. Визначення собівартості продукції, робіт, послуг.
3. Відображення собівартості виробів у калькуляції.
4. Контроль плану із собівартості щодо нормативу.
5. Аналіз собівартості та визначення результату.

Отже, **калькулювання** – це групування, розмежування та розподіл витрат між: об'єктами калькуляції, обчислення їх фактичної собівартості з метою контролю за результатами праці, прийняття управлінських рішень щодо підвищення ефективності виробництва.

Об'єктами калькулювання виступають продукти праці – види продуктів, напівфабрикатів, часткових продуктів (деталі, вузли) різного ступеня готовності, робіт, послуг, за якими необхідна інформація про їхню собівартість.

Рахунок 23 «Виробництво» призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). *За дебетом рахунку 23 «Виробництво»* відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, *за кредитом* – вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90).

Виділяють такі економічні елементи витрат:

1) матеріальні витрати (витрати операційної діяльності сировини і матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива й енергії, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин тощо);

Дт 23 «Виробництво»	(А+)	5 000 грн
Кт 20 «Виробничі запаси»	(А –)	

2) витрати на оплату праці (витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві, оплата відпусток, компенсаційні та інші виплати);

Дт 23 «Виробництво»	(А+)	10 000 грн
Кт 661 «Розрахунки за виплатам працівникам»	(П+)	

3) відрахування на соціальні заходи – Єдиний соціальний внесок (ЄСВ) 22% (10 000 грн · 22 % = 2 200 грн);

Дт 23 «Виробництво»	(А+)	2 200 грн
Кт 65 «Розрахунки за страхування»	(П+)	

4) амортизація (сума нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів);

Дт 23 «Виробництво»	(А+)	1 000 грн
Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	(П+)	

5) інші операційні витрати (вартість робіт і послуг сторонніх організацій, сума податків і зборів, витрати від курсових різниць, знецінення запасів, списання та уцінка активів, сума фінансових санкцій тощо).

Дт 23 «Виробництво»	(А+)	300 грн
Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	(П+)	

Калькулювання собівартості виробленої продукції на рахунок 23° «Виробництво» представлено на рисунку 1.14.

23 Виробництво (Активний рахунок)		Кт (-)
Дт (+)		
	Сп = 0	
1	5 000	
2	10 000	
3	2 200	
4	1 000	
5	300	
Об Дт	18 500	Об Кт
	Ск=18 500	

Рисунок 1.14 – Калькулювання собівартості виробленої продукції на рахунок 23 «Виробництво»

Облік витрат за елементами здійснюють всі без винятку підприємства, організації. Для цього у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено окремий клас рахунків 8 «Витрати за елементами».

Існує необхідність перегрупувати виробничі витрати, виділити серед них основні – безпосередньо спрямовані на виробництво продукту, витрати на обслуговування, управління, збут та реалізацію. Тому використовується інший об'єкт обліку витрат – **за статтями собівартості**: групування витрат за їх призначенням і роллю у процесі виробництва (НП(С)БО 16 «Витрати»). Групування за статтями собівартості – об'єкт аналітичного обліку (рис. 1.15).

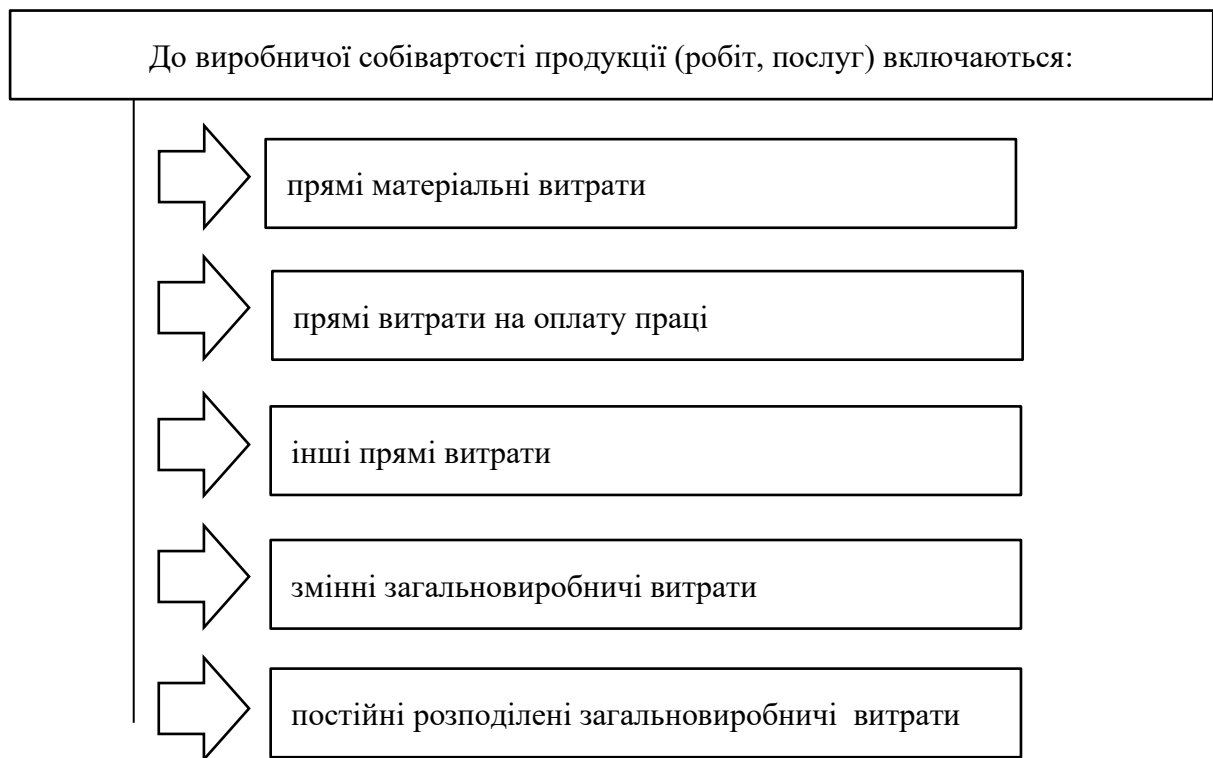


Рисунок 1.15 – Калькулювання собівартості виробленої продукції на рахунку 23° «Виробництво»

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством. Деталізація групування витрат за статтями собівартості залежить від специфіки виробничого процесу та потреб управління.

Тема 5

ОБЛІК ОСНОВНИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ

Під господарським процесом розуміють сукупність однорідних операцій, спрямованих на виконання певного господарського завдання.

Господарські процеси або процеси операційного циклу – постачання (придбання), виробництво, реалізація (збут) відображають процес кругообороту капіталу, спричинений функціонуванням товарно-грошових відносин (рис. 1.16).

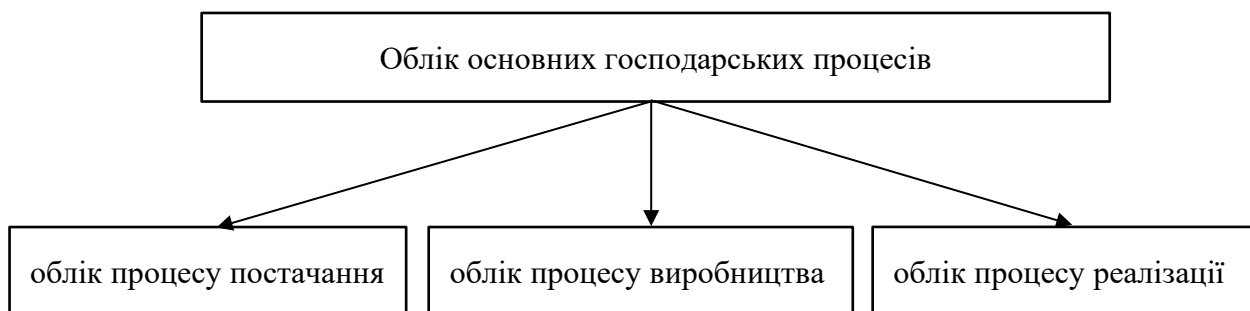


Рисунок 1.16 – Облік основних господарських процесів

Облік процесу постачання. Процес постачання є невід'ємною складовою кругообороту капіталу підприємства і полягає в забезпеченні підприємства необхідними для його діяльності засобами – сировиною та матеріалами, паливом і запасними частинами, іншими матеріальними цінностями відповідно до укладених угод і договорів щодо матеріально-технічного забезпечення підприємства.

Підприємство купує матеріальні цінності й сплачує їхню вартість. Крім того, воно сплачує вартість витрат за доставку матеріальних цінностей на підприємство, витрати зі страхування, транспортування, розвантаження тощо. Таким чином, фактична вартість придбаних матеріальних цінностей складається з купівельної вартості та транспортно-заготівельних витрат.

Основними завданнями бухгалтерського обліку придбання матеріальних цінностей є:

– правильне і своєчасне встановлення обсягів закупівлі;

- облік надходження матеріальних цінностей на підприємство;
- облік розрахунків з постачальниками за придбані засоби та підрядниками за транспортно-заготівельні витрати;
- визначення фактичної собівартості закуплених матеріальних ресурсів.

У результаті виконання цих завдань засобами бухгалтерського обліку формуються показники, необхідні для управління підприємством, а саме:

- 1) кількість придбаних матеріальних ресурсів за номенклатурою;
- 2) обсяг і структура придбаних матеріальних ресурсів;
- 3) сума транспортно-заготівельних та інших витрат;
- 4) оплата вартості придбання і транспортно-заготівельних витрат;
- 5) загальна вартість (фактична собівартість) придбаних ресурсів.

Для обліку процесу постачання використовують систему синтетичних та аналітичних рахунків. Операції з придбання матеріальних цінностей обліковують безпосередньо на рахунках обліку запасів: 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари» та ін.

Облік розрахунків з постачальниками за отримані від них матеріальні цінності та іншими організаціями за надані послуги (транспортно-експедиторські, страхування тощо) здійснюють на рахунках: 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та ін. Одночасно з придбанням матеріальних цінностей відображають суму сплачених податків (податок на додану вартість, акцизний податок тощо) на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Приклад: придбані виробничі запаси у постачальника на суму 1 200 грн у тому числі ПДВ 20 % (200 грн).

Дт 20 «Виробничі запаси» (А+)	1 000 грн
Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (П+)	

Відображено податковий кредит з податку на додану вартість	
Дт 641 «Розрахунки за податками й платежами/ПДВ» (П–)	200 грн
Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (П+)	

Облік процесу виробництва. Важливим у процесі кругообороту капіталу є процес виробництва, який являє собою сукупність операцій з виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг. Він здійснюється в результаті взаємодії факторів виробництва: засобів праці, предметів праці й живої праці.

Бухгалтерський облік має на меті: здійснення обліку витрат матеріальних, трудових та фінансових ресурсів на виробництво продукції; визначення обсягів (кількості) отриманої продукції (виконаних робіт, наданих послуг); розрахунок витрат на продукцію, виробництво якої не завершено (незавершене, виробництво); розрахунок вартості (собівартості) готової продукції та калькулювання собівартості одиниці продукції.

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» **витратами** визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть **бути достовірно оцінені**. Для визначення фінансових результатів звітного періоду необхідно порівнювати доходи звітного періоду з витратами, які було здійснено для отримання цих доходів, що відповідає основному принципу бухгалтерського обліку – **нарахування та відповідності доходів і витрат**.

Витрати виробництва – це виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції.

Синтетичний облік процесу виробництва здійснюють на таких рахунках: 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 15 «Капітальні інвестиції», 39 «Витрати майбутніх періодів», рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

Облік процесу реалізації. Завершальним етапом кругообороту капіталу підприємства є процес реалізації, який здійснюється на основі угод про поставку виробленої підприємством продукції.

Процес реалізації – це сукупність операцій з продажу готової продукції споживачам. У процесі реалізації натуральна форма продукту в результаті обміну набуває грошової форми.

Обліковими завданнями реалізації готової продукції, робіт і послуг є:

- забезпечення інформації про обсяг і структуру реалізованої підприємством продукції (робіт і послуг);
- облік і контроль виконання договірних зобов'язань щодо поставки товарної продукції;
- облік нарахування та сплати належних до обсягу реалізації податків та зборів;
- визначення ціни реалізації та фінансових результатів як у цілому за підприємством, так і за окремими видами продукції, робіт і послуг.

Процес реалізації, пов'язаний, з одного боку, з відвантаженням виробником готової продукції та передачі її покупцеві, а з іншого — з одержанням грошових коштів та їх еквівалентів і їх зарахуванням на рахунки продавця.

На синтетичному рахунку **90 «Собівартість реалізації»** узагальнюється інформація про фактичну собівартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг. *За дебетом* цього рахунка відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг, фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), *за кредитом* – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".

При відвантаженні готової продукції покупцеві та передачі виконаних робіт і наданих послуг замовнику дебетують рахунок 90 «Собівартість реалізації» і кредитують рахунки 26 «Готова продукція» (галузь – виробництво), 28 «Товари» (галузь – торгівля) та ін.

Операції відображаються на основі таких **первинних документів**: накладні, ордери, акти прийому-передачі, товарно-транспортні накладні, рахунки, рахунки-фактури, довіреності та ін.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включають до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Наприкінці місяця сума дебетового обороту за рахунком 90 «Собівартість реалізації» списується з кредиту на дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

На дебет рахунка 79 «Фінансові результати» також списують із кредиту відповідних рахунків адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Отже, **рахунок 90 «Собівартість реалізації» є номінальним**, обороти за дебетом і кредитом якого характеризують фактичну собівартість реалізації, яка є складовою валових витрат для податкового обліку і формує витратну (дебетову) сторону рахунка 79 «Фінансові результати» та є необхідною базою для складання фінансової звітності й податкової декларації.

На рахунку **70 «Доходи від реалізації»** узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу (непрямих податків, зборів). *За кредитом* цього рахунка протягом місяця відображають суму загального доходу (виручки) разом із сумою непрямих податків і зборів, що включені до ціни продажу, а *за дебетом* – щомісячне відображення належної суми непрямих податків і зборів, що підлягають перерахуванню їх одержувачам (як правило, бюджету), щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

Отже, рахунок 70 «Доходи від реалізації» є номінальним і формує дані про доходи (виручку) від реалізації продукції для потреб складання фінансової звітності й податкової декларації.

На рахунках доходів і витрат накопичується інформація в розрізі видів та груп продукції. Наприкінці місяця (звітного періоду) рахунки доходів і витрат закриваються списанням їх даних на фінансові результати. При цьому на суму

одержаних чистих доходів дебетують рахунок 70 «Доходи від реалізації» і кредитують рахунок 79 «Фінансові результати», а на суму понесених витрат дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунок 90 «Собівартість реалізації». Отже, рахунок **79 «Фінансові результати»** є номінальним, *за кредитом* якого відображають суму чистих доходів від реалізації продукції, а *за дебетом* – фактичну собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг та адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності.

Порівнюючи одержані доходи та понесені витрати визначають фінансовий результат: перевищення суми одержаних чистих доходів над витратами показує прибуток, а перевищення витрат над чистими доходами показує збиток. Наприкінці звітного періоду (місяця, кварталу) сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і рахунок 79 «Фінансові результати» при цьому закривають.

Тема 6

ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ, ТЕХНІКА, ФОРМИ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Обліковий реєстр – це спеціальна таблиця, призначена для відображення документально оформлених господарських операцій у системі рахунків, накопичення та зберігання облікової інформації.

Облікові реєстри – це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, журналів, книг, журналів-ордерів тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку.

Інформація, що міститься в облікових реєстрах, використовується для оперативного управління, економічного аналізу діяльності підрозділів і підприємства в цілому, а також для складання звітності. Тому своєчасне і повне відображення господарських операцій в облікових реєстрах – одна із обов'язкових умов якості й оперативності обліку.

Запис у реєстрах бухгалтерського обліку виконується на підставі первинних облікових документів, які фіксують факти виконання господарських операцій і розпоряджень (дозволів) на їх проведення, накопичують і систематизують інформацію первинних документів. Інформація до облікових реєстрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

Записи господарських операцій у реєстрах називаються обліковою реєстрацією.

Форма бухгалтерського обліку – система взаємопов'язаних облікових реєстрів з певною методикою відображення господарських операцій, хронологічними і систематичними записами.

На підприємствах, установах і організаціях України широко використовуються наступні форми обліку: Журнал-Головна, Журнально-ордерна, Меморіально-ордерна, спрощена, електронна.

Форма обліку Журнал-Головна є найпростішою формою бухгалтерського обліку. Назва форми походить від назви головного реєстру, в якому поєднується хронологічний запис із систематичним. У цьому реєстрі поєднано Журнал реєстрації операцій і Головну книгу. Кожна господарська операція одночасно реєструється і відображається на відповідних синтетичних рахунках, для кожного з яких відводиться подвійна графа – для запису дебетових і кредитових оборотів. Досить легко можна контролювати дотримання подвійного запису щодо кожної операції. Журнал-Головну як основний реєстр відкривають на поточний рік.

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку ґрунтується на широкому застосуванні системи накопичувальних і групувальних облікових реєстрів — журналів і допоміжних відомостей до них. 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).

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку характеризується застосуванням книг для ведення синтетичного обліку і карток – для аналітичного. Суть меморіально-ордерної форми полягає в тому, що на підставі оформлених, перевірених документів (первинних або згрупованих за певною ознакою) складають меморіальні ордери, в яких вказують короткий зміст і підставу здійснення господарської операції, кореспондуючі рахунки за даною операцією та суму.

Спрощена форма обліку – використовується підприємствами малого та середнього бізнесу та передбачає два варіанта ведення бухгалтерського обліку:

- а) проста форма бухгалтерського обліку;
- б) форма бухгалтерського обліку з використанням (веденням) реєстрів обліку малого підприємництва.

Електронна форма обліку передбачає збір, передачу, систематизацію, обробку бухгалтерської інформації за допомогою програмного забезпечення.

Електронна форма обліку передбачає введення первинної документації про господарські операції в комп'ютерну систему бухгалтером. Крім того, бухгалтер здійснює візуальний контроль, виправляє помилки, обробляє інформацію, складає звіти.

Електронна форма обліку найбільш повно відповідає вимогам, що пред'являються до бухгалтерського обліку, забезпечуючи повний взаємозв'язок даних синтетичного і аналітичного обліку. Співвідношення ступеню автоматизації та ручної роботи залежить від виду програми. Так, в залежності від фінансових можливостей і потреб того чи іншого підприємства автоматизація бухгалтерського обліку може бути повною або частковою.

У теперішній час існує велика кількість програмних засобів автоматизації обліку.

Контрольні запитання

1. Характеристика ролі бухгалтерського обліку в прийнятті управлінських рішень.
2. У чому полягає сутність предмета і методу бухгалтерського обліку?
3. Назвіть класифікацію об'єктів бухгалтерського обліку.
4. Дайте характеристику специфічних облікових прийомів (методів) бухгалтерського обліку.
5. Дайте характеристику будови бухгалтерського балансу.
6. Наведіть детальну класифікацію рахунків за призначенням і структурою.
7. Дайте визначення такому елементу методу бухгалтерського обліку як рахунки.
8. У чому полягає значення подвійного запису?
9. Розкрийте сутність таким елементам методу бухгалтерського обліку як документація, інвентаризація, оцінювання і калькуляція.
10. Наведіть характеристику обліку основних господарських процесів.
11. Обґрунтуйте облікові реєстри, техніку та форми обліку на підприємстві.

Список рекомендованої літератури:

1. Бухгалтерський облік. Основи теорії та практики: підручник / А. Г. Загородній [та ін.] ; Нац. ун-т «Львів. Політехніка».– 4-те вид., доопр. і допов. – Львів : Вид-во Львів. політехніки, 2018. – 279 с.
2. Бухгалтерський облік (загальна теорія): практикум / М. М. Коцупатрий [та ін.] ; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана". – Київ : КНЕУ, 2019. – 231 с.
3. Бухгалтерський облік: підручник / [Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін.] ; Тернопіл. нац. екон. ун-т. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – 459 с.
4. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / Т. В. Давидюк, О. В. Манойленко, Т. І. Ломаченко, А. В. Резніченко. – Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2016. – 392 с.
5. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / О. В. Топоркова, Т. А. Наумова, Н. С. Ковалевська, І. В. Янчева, І. С. Коробкіна – Х. : Видавництво Іванченка І.С., 2017. – 443 с.
6. Довгопол Н. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Н. В. Довгопол, Т. В. Полозова, М. О. Радченко ; Харків. нац. ун-т радіоелектроніки. – Харків : ХНУРЕ, 2021. – 299 с.