УДК 657.4
JEL: M49

Гресь Наталія Леонідівна

кандидат педагогічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Національний технічний університет «Дніпровська політехніка»,
м. Дніпро, Україна
ID ORCID: 0000-0003-2897-714X
e-mail: nataly7705@ukr.net

АКТИВНО-ПАСИВНІ РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ДЕЯКІ ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ВЕДЕННЯ

Анотація. У статті висвітлюються актуальні теоретичні та практичні аспекти застосування активно-пасивних рахунків бухгалтерського обліку. Проведено контент-аналіз встановленого порядку ведення рахунків бухгалтерського обліку. Досліджено призначення синтетичних рахунків і субрахунків, типові схеми реєстрації та групування інформації про господарські операції. Виявлено ті з них, які можуть списуватися в порядку їхнього закриття як в дебет так і в кредит відповідного рахунку/субрахунку. Виокремлено розрахункові рахунки, які в результаті запису на них господарських операцій можуть змінювати своє одностороннє сальдо з кредитового на дебетове й навпаки. Відмічено, що облік попередньої оплати на рахунках окремих суб'єктів господарювання не відповідає методології ведення бухгалтерського обліку. Активно-пасивні рахунки класифіковано за змістом і призначенням. Ідентифіковано розрахункові, операційно-результатні та фінансово-результатні рахунки бухгалтерського обліку, які мають одночасно ознаки активного і пасивного рахунку. Охарактеризовано основні риси їхньої будови. Проаналізовано описані у навчальній та науковій літературі підходи до розрахунку сальдо по активно-пасивному рахунку. Відмічено, що вони ґрунтуються на використанні взаємозв'язку між синтетичним рахунком і аналітичними рахунками, які він поєднує. Розроблено алгоритми перевірки правильності виведення по активно-пасивному рахунку кінцевого сальдо без застосування даних деталізації облікових записів. Практично доведено його ефективність в умовах оптимальної побудови схеми аналітичного обліку. Запропонована методика дозволяє швидко перевірити кінцеве сальдо як синтетичного, так і супроводжуючих його аналітичних активно-пасивних рахунків. При цьому, не має значення, чи є сальдо розгорнутим або одностороннім, чи відбувається перетворення останнього з дебетового в кредитове і навпаки.

Ключові слова: активно-пасивний рахунок; аналітичний облік; кінцеве сальдо; початкове сальдо; розгорнуте сальдо; синтетичний облік.

DOI: <http://doi.org/10.32750/2020-0201>

ВСТУП

Постановка проблеми й аналіз останніх досліджень і публікацій. Навчитися розуміти зміст рахунків і правильно ними користуватися – одне із головних завдань вивчення майбутніми фахівцями обліково-економічного профілю метода бухгалтерського обліку. Виконання цього завдання потребує насамперед ґрунтовного засвоєння властивостей та особливостей рахунків.

Система рахунків бухгалтерського обліку висвітлюється у кожному підручнику чи навчальному посібнику з теорії (теоретичних основ) бухгалтерського обліку. Наукові інтереси сучасних дослідників [1, с. 24–34; 2, с. 59–81] переважно стосуються удосконалення класифікації рахунків бухгалтерського обліку.

Проте, важливими й незмінними її ознаками залишаються економічний зміст рахунків, їхнє призначення й будова, які тісно пов'язані між собою. Економічний зміст рахунків – основа побудови усієї системи рахунків бухгалтерського обліку, впливає на їх призначення й разом з останнім визначає їхню будову. Відомо, що за будовою рахунки поділяються на активні, пасивні та активно-пасивні.

Мета статті – охарактеризувати активно-пасивні рахунки бухгалтерського обліку, наявні у чинному плані рахунків, що застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності; запропонувати арифметичний спосіб перевірки їхнього сальдо в умовах оптимальної побудови схеми аналітичного обліку.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

В інструкції про застосування плану рахунків [3] на приналежність до активно-пасивних рахунків прямо вказано тільки одного субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Так, у згаданому нормативно-правовому документі стосовно порядку ведення цього субрахунку зазначено: «сальдо субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнуто: дебетове сальдо – в складі оборотних активів, кредитове сальдо – в складі зобов'язань балансу підприємства» [3].

Натомість існують й інші розрахункові рахунки, які в результаті запису на них господарських операцій можуть змінювати своє одностороннє сальдо з кредитового на дебетове й навпаки. Наприклад, субрахунок 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» – в результаті запису на ньому передачі та одержання активів (основних засобів, готової продукції, товарів тощо) від одного підрозділу (філії) іншому, виділеному на окремий баланс; субрахунок 641 «Розрахунки за податками», на якому ведеться облік податку на додану вартість, – у разі відображення за кредитом нарахованих платежів до бюджету, за дебетом – сплати грошового зобов'язання та належних до відшкодування з бюджету сум податку тощо.

Звернімо увагу на те, що сьогодні окремі суб'єкти господарювання для обліку авансів не використовують субрахунки 371 «Розрахунки за виданими авансами» та 681 «Розрахунки за авансами одержаними». Попередньо перераховану постачальнику суму такі підприємства записують в дебет субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», отримані від своїх покупців суми попередньої оплати – в кредит субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

Таким чином, вони намагаються зменшити кількість виконуваних бухгалтером операцій, прискорити зведення даних, складання актів взаємного звірення розрахунків.

Проте, такий запис попередньої оплати на рахунках не відповідає методології ведення бухгалтерського обліку. Адже, згідно Інструкції № 291 [3], усі субрахунки рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» є активними, а всі субрахунки рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» – пасивними.

Посадові особи таких суб'єктів господарювання (окрім підприємств, установ, організацій, які отримують фінансування з бюджету) не несуть адміністративної відповідальності за порушення встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку [4, ст. 164², 234¹]. До того ж, треба погодитися, що порушення, яке вони допускають, не спотворює економічний зміст господарських операцій, облікову інформацію, зокрема, дані фінансової звітності підприємства.

Окрім субрахунків 361 та 631, будову активно-пасивного рахунку можуть мати й інші розрахункові рахунки. Так, податковий експерт Войтенко Т. у своїй статті «Де можна показати дебетове сальдо за рахунком зобов'язань?» [5] пише, що сальдо може бути і дебетовим і кредитовим за субрахунком 661, окремими субрахунками рахунків 63, 64, 65, 68.

Відомо, що перелік рахунків, з якими може кореспондувати кожний рахунок бухгалтерського обліку (за дебетом з кредитом рахунків та за кредитом з дебетом

рахунків) врегульовано Інструкцією № 291 [3]. Проаналізувавши можливу кореспонденцію рахунків виявлено ті з них, які можуть списуватися в порядку їхнього закриття як в дебет так і в кредит відповідного рахунку/субрахунку (див. табл. 1).

Таблиця 1

Списання рахунку у порядку закриття

Рахунок	Списання у порядку закриття в дебет чи кредит рахунку/субрахунку
70 «Доходи від реалізації»	79 «Фінансові результати»
76 «Страхові платежі»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
79 «Фінансові результати»	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

Джерело: узагальнено автором на основі [3].

Одним з таких рахунків є рахунок 79 «Фінансові результати», призначений для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. Будова цього активно-пасивного рахунку характеризується наступним:

1) не має сальдо на початок та кінець господарського року (звітного періоду);
3) за кредитом відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат і належна сума нарахованого податку на прибуток;

3) рахунок наприкінці звітного періоду закривається шляхом списання в кредит субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» суми, на яку його кредитовий оборот перевищує дебетовий, або в дебет субрахунку 442 «Непокриті збитки» суми, на яку його дебетовий оборот перевищує кредитовий.

Облік нерозподілених прибутків або непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку підприємства ведуть на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Цей синтетичний рахунок може мати кредитове сальдо, яке показує, що підприємство має нерозподілений прибуток, або дебетове сальдо, що свідчить про наявність у нього непокритих збитків.

Цей синтетичний рахунок, будучи активно-пасивним, має три рахунки другого порядку: один пасивний (441 «Прибуток нерозподілений») та два активні (442 «Непокриті збитки», 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»). Унаслідок закриття цих субрахунків, за кредитом рахунку 44 відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки та використання прибутку, у результаті чого сальдо рахунку може змінюватися. Тут можливі наступні ситуації:

1. Кредитове початкове сальдо рахунку 44 на кінець звітного періоду залишається таким, якщо підприємство продовжує працювати з прибутком або збиток, який виник в результаті його діяльності, не перевищує суму накопиченого нерозподіленого прибутку; зміниться й стане дебетовим у разі, якщо фінансовим результатом діяльності підприємства є збиток, сума якого перевищує суму наявного у нього нерозподіленого прибутку.

2. Дебетове початкове сальдо рахунку 44 на кінець звітного періоду залишиться таким, якщо робота підприємства є збитковою або отриманий прибуток не покриває всієї суми наявних у нього збитків; стає кредитовим у разі, якщо підприємство буде отримувати прибуток, який перевищить суму наявних у нього непокритих збитків.

Підсумовуючи вищевикладене, можна констатувати наступне.

Ознаки активного і пасивного рахунку мають окремі розрахункові (субрахунки 372 та 683, 641), операційно-результатні (рахунки 70, 76) та фінансово-результатні (рахунки 44, 79) рахунки бухгалтерського обліку.

Сальдо активно-пасивного рахунку може бути дебетовим та/або кредитовим, може

змінюватися з дебетового в кредитове або з кредитового в дебетове. Сальдо активно-пасивного рахунку, що має здатність перетворюватися в кредитове або дебетове, одні автори, наприклад, Аруц А.А., Ряховский Д.І., Хохлова О.В. [6, с. 15] називають поперечним, інші – одностороннім (Давидюк Т.В., Манойленко О.В., Ломаченко Т.І., Резніченко А.В. [7, с. 72], Кондраков Н.П. [8, с. 39]), результативним (Щербакова Н. [9, с. 28]), «плаваючим» (Турищева Т.Б. [10]).

Іноді вони містять і дебетове, і кредитове сальдо, яке і називають одночасним [6, с. 15], двостороннім [8, с. 39; 7, с. 72; 10], подвійним [11, с. 135], але частіше за все – розгорнутим [7, с. 72; 11, с. 135; 12, с. 40; 13, с. 48]. Таке сальдо рахунку «не згортається», а відбивається в балансі підприємства «розгорнуто», тобто одночасно і в активі, і в пасиві, при цьому, дебетове сальдо (сума дебіторської заборгованості на дату формування звіту) – у складі оборотних активів; кредитове сальдо (сума кредиторської заборгованості на звітну дату) – входить в поточні зобов'язання.

Відомо, що двостороннє сальдо активно-пасивних розрахункових рахунків не може бути згорнуто, тобто, не можна віднімати з більшого залишку менший [11, с. 135; 14, с. 62–63]. В іншому випадку, згорнуте сальдо (згорнутий залишок) дасть спотворене уявлення про реальний стан розрахунків на підприємстві.

У навчальній літературі з теоретичних основ бухгалтерського обліку сформульовані правила виведення залишків в активних і пасивних рахунках, де зазначено, що «розгорнуте сальдо в активно-пасивному рахунку в звичайному порядку вивести неможливо. Воно визначається за даними аналітичного обліку» [7, с. 72; 13, с. 48; 15, с. 12].

У зв'язку з цим, кінцевим сальдо активно-пасивного синтетичного рахунку (рис. 1) записують підсумковий кінцевий залишок, який переносять з оборотної відомості (табл. 2), заповненої на базі відкритих до нього аналітичних рахунків (рис. 2). Примітка: приклад синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з підзвітними особами (див. рис. 1–2, табл. 2) створено автором.

Субрахунок 372			
Дт	«Розрахунки з підзвітними особами»		Кт
Сп. 1850,00			Сп. 245,50
1) 245,50			2) 1798,30
4) 500,00			3) 51,70
5) 3800,00			6) 450,00
8) 1200,00			7) 3877,20
ДО. 5745,50			КО. 6177,20
Ск. 1250,00			Ск. 77,20

Рис. 1. Схема активно-пасивного рахунку синтетичного обліку

Для перевірки правильності виведення кінцевого сальдо за допомогою описаного вище методу традиційно використовують наявність взаємозв'язків між аналітичними і об'єднуючим їх синтетичним рахунком, які характеризуються наступним чином:

1) дебетовий оборот синтетичного рахунку дорівнює загальному підсумку дебетових оборотів аналітичних рахунків, які формують його; кредитовий оборот синтетичного рахунку теж відповідає загальному підсумку кредитових оборотів його аналітичних рахунків;

2) дебетове сальдо синтетичного рахунку дорівнює загальному підсумку дебетових залишків на аналітичних рахунках останнього; кредитове сальдо синтетичного рахунку

дорівнює загальному підсумку сум кредитового сальдо відповідних аналітичних рахунків.

Таблиця 2

**Оборотна відомість по аналітичним рахункам
до субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами»**

Аналітичні рахунки	Сальдо на 01.07.2020		Обороти за липень		Сальдо на 01.08.2020	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
372.1	1850,00		3800,00	5727,20		77,20
372.2		245,50	1945,50	450,00	1250,00	
Усього	1850,00	245,50	5745,50	6177,20	1250,00	77,20

Субрахунок 372.1			Субрахунок 372.2		
Д ^Г	Іванов О.П.	К ^Г	Д ^Г	Петров К.А.	К ^Г
Сп. 1850,00				Сп. 245,50	
5) 3800,00	2) 1798,30		1) 245,50		
	3) 51,70		4) 500,00		
	7) 3877,20		8) 1200,00	6) 450,00	
ДО. 3800,00	КО. 5727,20		ДО. 1945,50	КО. 450,00	
	Ск. 77,20		Ск. 1250,00		

Рис. 2. Схеми активно-пасивних рахунків аналітичного обліку

В продовження теми, Акатьева М.Д. [12, с. 41] стверджує, що «в практиці ведення бухгалтерського обліку розгорнуте сальдо по активно-пасивного рахунку можна обчислити тільки в разі деталізації облікових записів».

Інші автори, наприклад, Васюта-Беркут О.І., Шепітко Г.Ф., Ромашевська Н.О. [16, с. 29] рекомендують визначати цей показник «на основі оборотної відомості», а Грабова Н.Н. і Добровський В.Н. [14, с. 62] вносять уточнення в це поняття: «оборотної відомості за аналітичними рахунками, відкритими до даного рахунку».

В роботі Барташевича Н.І. [17, с. 15] міститься вказівка «використовувати дані аналітичного обліку, які свідчать про стан розрахунків з кожним дебітором і кредитором». До того ж, цей автор вважає за необхідне сальдо виводити для кожного дебітора і кредитора окремо, а потім визначати підсумковий залишок дебіторської і кредиторської заборгованості. Такий самий порядок визначення кінцевого залишку на активно-пасивному рахунку описує й Бруханський Р.Ф. [18, с. 52].

Бабаєв Ю.А., Комісарова І.П., Бородин В.А. відносять активно-пасивні рахунки «до групи складних рахунків, які потребують деталізації, розшифровки в аналітичному обліку за кожним дебітором (юридичній, фізичній особі) і кредитором», підтверджують висновки інших авторів про те, що «розгорнуте сальдо в активно-пасивних рахунках в звичайному порядку визначити неможливо, для цього необхідні дані аналітичного обліку» (переклад авт. – Н.Г.) [13, с. 48; 7, с. 72].

Ярославцева Е.А. [19, с. 86] досліджуючи рахунки з двома сальдо, з посиланням на книгу Кутера М.І. [20, с. 325], розглянула структура активно-пасивного рахунку і навела формули для визначення його кінцевого сальдо. Відзначивши також, що використання цих формул можливо за умови наявності достовірних даних про дебетовий і кредитовий обороти за кожним видом заборгованості. Аналогічний підхід до вирішення цього питання висвітлено в згаданих вище публікаціях Акатьева М.Д. [12, с.

41], а також Бабаєва Ю.А., Комісарової І.П., Бородіна В.А. [13, с. 49]. Ці та інші автори, пропонують використовувати порядок визначення кінцевих залишків в активно-пасивному рахунку, що має розгорнуте сальдо, «виходячи з природи активного і пасивного рахунків ... можна ... тільки в разі деталізації облікових записів» (переклад авт. – Н.Л.) [12, с. 41].

Сучасні регістри синтетичного і аналітичного обліку розрахункових операцій не передбачають поділ в них дебетового і кредитового оборотів на види стосовно дебіторської і кредиторської заборгованості. Крім того, інколи аналітичні рахунки, які супроводжують активно-пасивний рахунок, можуть мати початкове та/або кінцеве розгорнуте сальдо.

У зв'язку з вищевикладеним, представлені в літературі формули визначення кінцевого сальдо в активно-пасивних рахунках [12, с. 41; 13, с. 49; 19, с. 86; 20, с. 325], незважаючи на теоретичну обґрунтованість, не завжди можливі до практичного застосування.

Отже, потрібна така формула, яка дозволить виконати перевірку правильності обчислення розгорнутого сальдо активно-пасивного рахунку в умовах оптимальної побудови схеми аналітичного обліку.

Для перевірки правильності визначення кінцевого сальдо активно-пасивного рахунку рекомендовано використовувати наведені нижче алгоритми. Дієвість яких перевірено за допомогою даних синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з підзвітними особами (див. рис 1–2, табл. 2).

Щоб перевірити дебетове кінцеве сальдо [Ск (дебет)], необхідно від дебетового початкового сальдо [Сп (дебет)] відняти кредитове початкове сальдо [Сп (кредит)], додати дебетовий оборот (ДО), відняти кредитовий оборот (КО) і додати кредитове кінцеве сальдо [Ск (кредит)], наприклад,

$$\begin{aligned}\text{Ск (дебет)} &= \text{Сп (дебет)} - \text{Сп (кредит)} + \text{ДО} - \text{КО} + \text{Ск (кредит)} = \\ &= [\text{Сп (дебет)} + \text{ДО} + \text{Ск (кредит)}] - [\text{Сп (кредит)} + \text{КО}]; \\ 1250 &= 1850 - 245,50 + 5745,50 - 6177,20 + 77,20 = \\ &= [1850 + 5745,50 + 77,20] - [245,50 + 6177,20].\end{aligned}$$

Щоб перевірити кредитове кінцеве сальдо [Ск (кредит)], необхідно від кредитового початкового сальдо [Сп (кредит)], відняти дебетове початкове сальдо [Сп (дебет)], додати кредитовий оборот (КО), відняти дебетовий оборот (ДО) і додати дебетове кінцеве сальдо [Ск (дебет)], наприклад,

$$\begin{aligned}\text{Ск (кредит)} &= \text{Сп (кредит)} - \text{Сп (дебет)} + \text{КО} - \text{ДО} + \text{Ск (дебет)} = \\ &= [\text{Сп (кредит)} + \text{КО} + \text{Ск (дебет)}] - [\text{Сп (дебет)} + \text{ДО}]; \\ 77,20 &= 245,50 - 1850 + 6177,20 - 5745,50 + 1250 = \\ &= [245,50 + 6177,20 + 1250] - [1850 + 5745,50].\end{aligned}$$

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Таким чином, використання запропонованої методики, в основі якої дії з різними видами сальдо, дозволить швидко здійснити контроль за правильністю виведення кінцевого сальдо активно-пасивного рахунку за результатами як синтетичного, так і аналітичного обліку. В цьому випадку, не має значення, чи є сальдо розгорнутим або одностороннім, а також, якщо відбувається його перетворення з дебетового в кредитове і навпаки.

Результати проведеного аналізу законодавчо врегульованого порядку ведення рахунків бухгалтерського обліку свідчать про необхідність продовження дослідження з метою розробки пропозицій щодо уточнення закріпленої в інструкції № 291 [3] характеристики згаданих у статті рахунків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Боримська К.П. Підходи до побудови науково обґрунтованої класифікації рахунків: історія та сучасність. Вісник ЖДТУ. 2007. № 1(39). С. 24–34.
2. Литвинчук І.В. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку: аналітико-контрольний аспект. Вісник ЖДТУ. 2006. № 1(35). С. 59–81.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
4. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-X. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.
5. Войтенко Т. Де можна показати дебетове сальдо за рахунком зобов'язань? Податки та бухгалтерський облік. 2019. № 95. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/november/issue-95/article-40927.html>.
6. Ряховский Д.И., Аруцев А.А., Хохлова О.В. Теория бухгалтерского учета. Москва : ИЭАУ, 2014. 62 с.
7. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко, Т.І. Ломаченко, А.В. Резніченко. Харків : Видавничий дім «Гельветика», 2016. 392 с.
8. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учёт. Москва : Инфра-М, 2004. 39 с.
9. Щербакова Н. План рахунків на підприємстві. Дніпропетровськ : Баланс-Клуб, 2009. С. 28–33.
10. Турищева Т.Б. Теорія бухгалтерського обліку, 2015. URL: https://stud.com.ua/23795/audit_ta_buhoblik/teoriya_buhgalterskogo_obliku.
11. Василенко П.Н. Основы бухгалтерского учета. Москва : Экономика, 1971. 245 с.
12. Акатьева М.Д. Учет и анализ. Москва : МГУП, 2014. Ч. 1. 482 с.
13. Бабаев Ю.А., Комиссарова И.П., Бородин В.А. Бухгалтерский учет. Москва : ЮНИТИ–ДАНА, 2015. 527 с.
14. Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях. Киев : А.С.К., 2000. 624 с.
15. Костюк П.А. Словарь бухгалтера. Минск : Выш. шк., 1990. 240 с.
16. Васюта-Беркут О.І., Шепітко Г.Ф., Ромашевська Н.О. Теорія бухгалтерського обліку. Київ : МАУП, 2003. 176 с.
17. Барташевич Н.И., Одуло З.И. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: основы бухгалтерского учета: практическое руководство. Гомель : ГГУ, 2016. 45 с.
18. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік : підруч. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.
19. Ярославцева Е.А. К вопросу о счетах с двумя сальдо. Учет, анализ и аудит. Москва : МАКС Пресс, 2010. Вип. 2. С. 84–92.
20. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 2008. 592 с.

Гресь Наталья Леонидовна

кандидат педагогических наук, доцент,

доцент кафедры учета и аудита,

Национальный технический университет «Днепропетровская политехника»,

г. Днепр, Украина

ID ORCID: 0000-0003-2897-714X

e-mail: nataly7705@ukr.net

АКТИВНО-ПАССИВНЫЕ СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: НЕКОТОРЫЕ ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВЕДЕНИЯ

Аннотация. В статье освещаются актуальные теоретические и практические аспекты применения активно пассивных счетов бухгалтерского учета. Проведен контент-анализ утвержденного порядка ведения счетов бухгалтерского учета. Исследовано назначение синтетических счетов и субсчетов, типичные схемы регистрации и группирования информации о хозяйственных операциях. Обнаружены те из них, которые могут списываться в порядке их закрытия как в дебет так и в кредит соответствующего счета/субсчета. Выделены расчетные счета, которые в результате записи на них хозяйственных операций могут изменять свое одностороннее сальдо из кредитового на дебетовое и наоборот. Отмечено, что учет предварительной оплаты на счетах отдельных субъектов ведения хозяйства не отвечает методологии ведения бухгалтерского учета. Активно-пассивные счета классифицированы по содержанию и назначению. Идентифицировано расчетные, операционно-результатные и финансово-результатные счета бухгалтерского учета, которые имеют одновременно признаки активного и пассивного счета. Охарактеризованы основные черты их строения. Проанализированы описанные в учебной и научной литературе подходы к расчету сальдо по активно-пассивному счету. Отмечено, что они основываются на использовании взаимосвязи между синтетическим счетом и объединяющими его аналитическими счетами. Разработано алгоритмы проверки правильности выведения по активно-пассивному счету конечного сальдо без применения данных детализации учетных записей. Практически доказана их эффективность в условиях оптимального построения схемы аналитического учета. Предложенная методика позволяет быстро проверить конечное сальдо как синтетического, так и сопровождающих его аналитических активно-пассивных счетов. При этом не имеет значения, является сальдо развернутым или односторонним, происходит ли превращение последнего из дебетового в кредитовое и наоборот.

Ключевые слова: активно-пассивный счет; аналитический учет; конечное сальдо; начальное сальдо; развернутое сальдо; синтетический учет.

Natalia Gres

Ph.D. (Pedagogy), Associate Professor,
National Technical University "Dnipro Polytechnic",
Dnipro, Ukraine
ID ORCID: 0000-0003-2897-714X
e-mail: nataly7705@ukr.net

NOMINAL ACCOUNTS OF ACCOUNTING: SOME THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS OF MANAGEMENT

Abstract. The actual theoretical and practical aspects of application of nominal accounts are covered in the article. The content analysis of the established order of accounting was conducted. The purpose of synthetic accounts and subaccounts, typical registration schemes and grouping information about business transactions were researched. Those of them that can be written off in the order of their closure both in debit and credit of the relevant account / subaccount were revealed. The current accounts that can change their one-sided balance from credit to debit and vice versa as a result of recording business transactions on them, were separated. It was noted that prepayment accounting on the accounts of individual entities does not comply with the methodology of accounting. The nominal accounts were classified by content and purpose. The current, operating and financial accounts, which have at the same time the characteristics of nominal accounts, were identified. The main features of their structure were characterized. The approaches to calculation of the balance of nominal accounts, described in educational and scientific literature, were analysed. It was installed that they are based on using the relationship between the control and analytical accounts, which it combines. The verification algorithms of correct derivation of ending balance of nominal account without using detail of accounting record data, were worked out. Its efficiency in the conditions of optimal construction of the scheme of analytical accounting was practically proved. The proposed methodology allows to quickly check the ending balance of synthetic accounts, and accompanying analytical nominal accounts. In this case, it does not matter whether the balance is long-form or one-side. The transformation of the one-side balance from debit to credit and vice versa is irrelevant too.

Keywords: nominal account; analytical accounts; ending balance; opening balance; long-form balance; control accounts.

REFERENCES

1. Borymska K.P. (2007). The *approaches to the construction* of scientifically coated classification of accounts: history and modernity. Visnyk ZhDTU. 1(39), 24–34 [in Ukrainian].
2. Lytvynchuk I.V. (2006). Classification of accounts: analytical and controlling aspect. Visnyk ZhDTU. 1(35), 59–81 [in Ukrainian].
3. Ministry of Finance of Ukraine. (1999). Instructions for application of Account-plan book keeping for assets, capital, liabilities, and business activities of enterprises and organizations [Order No. 291, November 30]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> [in Ukrainian].
4. Verkhovna Rada of Ukraine. (1984). Code of Ukraine on Administrative Offenses [Act No. 8073-X, December 7]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> [in Ukrainian].
5. Voitenko T. (2009). Where debit account balance could be shown? Podatky ta bukhgalterskyi oblik. 95. Retrieved from <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/november/issue-95/article-40927.html> [in Ukrainian].
6. Riakhovski, D.I., Arutsev, A.A., Khokhlova, O.V. (2014). Theory of accounting. Moscow : IEAU [in Russian].
7. Davydiuk T.V., Manoilenko O.V., Lomachenko T.I., Reznichenko A.V. (2016). Accounting. Kharkiv: Helvetyka [in Ukrainian].
8. Kondrakov, N.P. (2004). *Accounting*. Moscow : Infra-M [in Russian].
9. Shcherbakova, N. (2009). *Account-plan book keeping at the enterprise*. Dnipropetrovsk: Balance-Club [in Ukrainian].
10. Turyshcheva, T.B. (2015). *Theory of accounting* Retrieved from https://stud.com.ua/23795/audit_ta_buhoblik/teoriya_buhgalterskogo_obliku_ [in Ukrainian].
11. Vassilenko, P.N. (1971). *Foundations of accounting*. Moscow: Ekonomika [in Russian].
12. Akatieva, M.D. (2014). *Accounting and analysis*. Moscow : MSUPA [in Russian].
13. Babaev, Yu.A., Komissarova, I.P., Borodin, V.A. (2005). *Accounting*. Moscow : YUNITI–DANA [in Russian].
14. Grabova, N.N., Dobrovski, V.N. (2000). *Accounting in the context of manufacturing enterprises and commercial facilities*. Kiev: A.S.K. [in Ukrainian].

15. Kostiuk, P.A. (1990). *Book-keeper's dictionary*. Minsk: "Vysshaya shkola" [in Belarus].
16. Vassiuta-Berkut, O.I., Shepitko, G.F., Romashevskaya, N.O. (2003). *Theory of accounting*. Kyiv: MAUP [in Ukrainian].
17. Bartashevich, N.I., Odulo, Z.I. (2016). *Theoretical foundations of accounting and analysis: practical guide*. Gomel: GSU [in Belarus].
18. Brukhanskyi, R.F. (2016). *Accounting*. Ternopil: TNEU [in Ukrainian].
19. Yaroslavtseva, E.A. (2010). On the problem of accounts with two balances. *Accounting, analysis and audit: scientific designated magazine*. Moscow : MAK Press. 2. 84–92 [in Russian].
20. Cuter, M.I. (2008). *Theory of accounting*. Moscow : Finance and statistics [in Russian].

This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 4.0 International License.