Міністерство освіти і науки України
Київський національний торговельно-економічний університет

Т.М. Сльозко, О.І. Мазіна

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Навчальний посібник
для студентів вищих навчальних закладів,

КИЇВ - 2014

Розповсюдження і тиражування без офіційного дозволу КНТЕУ заборонено

УДК 657 (075. 8)
ББК У052.2

Автори: Сльозко Т.М., канд.екон. наук, доцент;
Мазіна О.І. канд.екон. наук, доцент

Рецензенти:
В.В. Сопко, академік АЕНУ, доктор економічних наук, професор, Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана";
В.Г. Швець, д-р екон. наук, проф., Київський національний університет ім. Тараса Шевченка
Є.В. Мних, д-р екон. наук, проф., Київський національний торговельно-економічний університет;
М.М. Бенько, д-р екон. наук, проф., Київський національний торговельно-економічний університет;
А.В. Алексєєва, канд. екон. наук, проф., Київський національний торговельно-економічний університет

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів, які навчаються за освітньо-професійною програмою магістра зі спеціальності «Облік і аудит»
(Лист № 1/11-1748 від 05.02.2014)

Сльозко Т.М.
С 47 Організація обліку: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Т.М. Сльозко, О.І. Мазіна – К.: Київ. нац. торг.– екон ун –т, 2014. – 368 с.
ISDN978-966-629-692-7

У навчальному посібнику висвітлюються теоретичні та практичні питання з організації обліку на підприємствах з урахуванням змін у нормативно-правовій базі, загальних тенденцій глобалізації та сучасних вимог до професійного рівня фахівців з бухгалтерського обліку.

Призначений для студентів вищих навчальних закладів, бухгалтерів-практиків, менеджерів та всіх тих, коло інтересів яких пов'язано з організацією обліку на підприємстві.

ЗМІСТ

Передмова..... 8
Тема1.Основи організації бухгалтерського обліку..... 9
1.Поняття організації обліку.....10
2.Предмет і метод, суб'єкти та об'єкти організації обліку..... 12
3. Завдання організації обліку у загальній системі управління.....14
4. Етапи та передумови раціональної організації обліку.....16
5.Принципи організації обліку та принципи обліку..... .19
Контрольні питання..... 23
Тести для самоконтролю..... 24
Тема 2.Організація нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку…..……..……..... 27
1.Змістовна характеристика нормативно-правового забезпечення обліку.....28
2.Організація нормативно-правового забезпечення документального оформлення господарських операцій.....33
3.Організація облікових записів в облікових регістрах за різних способів обробки облікової інформації..... 36
4. Організація бухгалтерського контролю за дотриманням облікових регламентів та юридична відповідальність бухгалтерів..... 43
Контрольні питання..... 49
Тести для самоконтролю..... 49
Тема 3. Організація облікового процесу: об'єкти облікового процесу, документообіг та облікова політика.....52
3.1.Організація облікового процесу та його об'єктів..... 53
1.Поняття організації облікового процесу та модель послідовності його організації..... 53
2.Організація документообігу..... 59
3.Особливості організації електронного документообігу.....63
4.Організація облікового процесу за формами обліку.....65

5.Особливості організації бухгалтерського обліку в умовах інформаційних систем..... 72
Контрольні питання..... 75
3.2.Організація формування облікової політики..... 75
1. Поняття облікової політики (ОП), її суб'єкти, об'єкти та елементи на різних рівнях 77
2.Чинники, під впливом яких формується облікова політика, етапи її формування 79
3. Наказ про облікову політику підприємства, його складові елементи..... 82
4. Порядок розробки робочого плану рахунків..... 85
Контрольні питання. 87
Тести для самоконтролю.....88
Тема 4.Організація роботи бухгалтерії та праці облікового персоналу..... 91
1.Призначення та функції бухгалтерії..... 91
2.Форми та типи організаційної структури облікового апарату 93
3.Регламентація обов'язків облікових працівників. Посадові інструкції бухгалтерів.....100
4.Кваліфікаційні та етичні вимоги до працівників обліку...108
5.Нормування роботи облікового персоналу..... 113
Контрольні питання..... 118
Тести для самоконтролю..... 118
Тема 5. Організація обліку власного капіталу..…….....121
1. Класифікація власного капіталу для цілей організації обліку.....122
2. Основні завдання організації обліку власного капіталу та фактори, які на нього впливають..... 124
3. Модель організації обліку власного капіталу.....125
4. Організація обліку власного капіталу за його видами.....127
5. Організація інвентаризації власного капіталу.....131
Контрольні питання.....133
Тести для самоконтролю.....133
Тема 6. Організація обліку зобов'язань .....….....136

1. Поняття зобов'язань, їх визнання та класифікація у контексті організації обліку 137
2. Основні завдання організації обліку зобов'язань..... 138
3. Модель організації обліку зобов'язань..... 139
4. Організація документування з обліку зобов'язань..... 141
5.Організація синтетичного та аналітичного обліку зобов'язань..... 143
6. Організація обліку зовнішньоекономічних зобов'язань..144
Контрольні питання. 146
Тести для самоконтролю..... 147
Тема7.Організація розрахунків з оплати праці……..... 149
1.Нормативне забезпечення обліку розрахунків з оплати праці.....150
2.Організація обліку оплати праці 160
3.Організація обліку розрахунків, пов'язаних з заробітною платою..... 167
Контрольні питання. 172
Тести для самоконтролю..... 173
Тема 8. Організація обліку необоротних активів….....175
1. Класифікація необоротних активів для організації їх обліку та задоволення інших інформаційних запитів.....176
2. Модель організації обліку необоротних активів та основні завдання організації їх обліку..... 180
3.Організація документування операцій з основними засобами та нематеріальними активам..... 183
4. Організація інших операцій з обліку необоротних активів..... 187
5.Організація інвентаризації основних засобів та нематеріальних активів..... 189
6.Організація обліку довгострокових фінансових інвестицій..... 191
Контрольні питання..... 197
Тести для самоконтролю..... 198
Тема 9. Організація обліку оборотних активів..... 200
1.Основні завдання організації обліку оборотних активів...201

2. Основні положення з організації обліку запасів: визнання, класифікація, оцінка, завдання обліку 202
3. Організація документування операцій з обліку запасів...205
4.Організація синтетичного та аналітичного обліку запасів, їх інвентаризації 207
5.Організація обліку грошових коштів і коштів у розрахунках..... 211
Контрольні питання..... 217
Тести для самоконтролю..... 217
Тема 10. Організація обліку витрат підприємства у системі управлінського обліку……..... 220
1.Мета, завдання та порядок організації обліку витрат у системі управлінського обліку..... 221
2.Організація обліку витрат виробничого призначення.....225
3.Основи організації обліку витрат діяльності..... 227
4.Організація внутрішнього контролю та аналізу.....230
Контрольні питання 238
Тести для самоконтролю 238
Тема 11. Організація обліку доходів, фінансових результатів та звітності.....241
1. Організація обліку доходів від операційної та іншої звичайної діяльності……..... ……..... 242
2. Організація обліку фінансових результатів……..246
3.Організація складання та подання фінансової звітності....247
4. Організація формування та подання управлінської й податкової звітності..... 257
Контрольні питання..... 260
Тести для самоконтролю..... 261
Тема 12. Організація забезпечення бухгалтерського обліку та захисту облікової інформації.....263
1. Види забезпечення бухгалтерського обліку 264
2. Організація інформаційного забезпечення обліку..... 266
3. Організація технічного та програмного забезпечення обліку..... 269
4. Ергономічне та соціальне забезпечення обліку..... 273
5.Організація забезпечення захисту облікової

інформації 278
Контрольні питання 283
Тести для самоконтролю..... 283
Тема 13. Планування перспективного розвитку бухгалтерського обліку..... 285
1.Основні напрями удосконалення системи бухгалтерського обліку на підприємстві..... 287
1.1.Важелі впливу на формування системи бухгалтерського обліку..... 287
1.2.Стратегічні напрямки розвитку бухгалтерського обліку..... 291
1.3.Удосконалення роботи бухгалтерського персоналу..... 295
2. Забезпечення перспективного розвитку бухгалтерського обліку на підприємстві..... 299
3.Ефективність заходів щодо удосконалення організації бухгалтерського обліку..... 305
Контрольні питання..... 309
Тести для самоконтролю..... 310
Список літератури.....313
Додатки.....318

ПЕРЕДМОВА

Курс “Організація обліку” є невід’ємною складовою частиною циклу облікових дисциплін, що завершують підготовку фахівців (магістрів) з бухгалтерського обліку. Як відомо, бухгалтерський облік – це важливий елемент економічної системи, без інформації якого про виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємств неможливо приймати ефективні управлінські рішення. Саме йому належить функція забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів необхідною та своєчасною інформацією за їх запитами. Будь-які недоліки в організації обліку можуть призвести до порушення термінів надання цієї інформації користувачам, до відставання у обліку, перекручування та заплутаності у ньому, що створює умови для зловживань.

Лише налагоджена система бухгалтерського обліку протистоїть хаосу, саме цьому завданню і служить організація обліку. Це – складний процес, дію якого мають забезпечувати головні бухгалтери та їх замісники – організатори обліку на підприємствах. Вони, окрім глибоких знань з бухгалтерського обліку, повинні вміти працювати з кадрами, управляти потоками ресурсів, використовувати внутрішню і зовнішню інформацію для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, забезпечувати захист облікової інформації в умовах широкого використання інформаційних технологій для її обробки.

У запропонованому навчальному посібнику автори намагалися викласти питання організації обліку як у науковому, так і в методологічному та практичному аспектах, спираючись на досвід попередників та свій власний досвід бухгалтерської роботи на підприємствах України та викладання дисципліни.

Основне призначення навчального посібника – задовольнити вимоги тих магістрів, що планують далі спеціалізуватися у обліку. Уважне його вивчення дозволить фахівцям вищої кваліфікації завершити фундаментальну підготовку з бухгалтерського обліку. Засвоєний ними матеріал, викладений у навчальному посібнику “Організація

обліку”, дасть змогу приступити до успішного виконання бухгалтерської роботи на практиці.

Навчальний посібник буде корисний широкому колу користувачів, серед яких можуть бути фінансисти, економісти, викладачі ВНЗ, практикуючі бухгалтери, менеджери підприємств і інші зацікавлені особи, які прагнуть оволодіти організацією обліку.

ТЕМА 1. ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

℘ Мета вивчення теми

Засвоєння основних положень з важливої ролі організації обліку у системі управління підприємством; вивчення предмету і методу, суб'єктів та об'єктів, етапів та принципів організації обліку; а також чинників, що впливають на завдання організації обліку на підприємстві.

Ключові слова та поняття: організація обліку, система, предмет, метод, суб'єкти, об'єкти, принципи організації обліку, принципи обліку, чинники.

Основні питання

1.Поняття організації обліку.
2. Предмет і метод, суб'єкти та об'єкти організації обліку.
3. Завдання організації обліку у загальній системі управління.
4. Етапи та передумови раціональної організації обліку.
5.Принципи організації обліку та принципи обліку.
Контрольні питання.
Тести для самоконтролю.

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ТЕМИ ВИ ПОВИННІ:

- розуміти роль організації обліку у системі управління підприємством;
- знати предмет і метод, суб'єкти та об'єкти організації обліку;
- визначати завдання організації обліку у загальній системі управління підприємством;
- будувати блоки етапів організації бухгалтерського обліку;
- знати передумови організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- відрізняти принципи обліку від принципів організації

обліку.

1.Поняття організації обліку

Організація як смислове поняття передбачає упорядкованість, взаємодію окремих елементів, що перебувають у певній функціональній залежності між собою. Найчастіше термін “організація” вживається для позначення такої властивості, як упорядкування всіх елементів визначеного об’єкта в часі і просторі. Щодо організації бухгалтерського обліку, то таке поняття може бути визначено як науково-обґрунтована сукупність умов, за яких найбільш економно і раціонально здійснюється збір, обробка і зберігання бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за правильним використанням майна підприємства та надання користувачам неупередженої фінансової звітності.

Через проведення раціональної організації робіт можна досягти удосконалення та раціоналізації обробки інформації, розподілу робіт між персоналом бухгалтерії, науково організувати працю. Тому під організацією бухгалтерського обліку нерідко розуміють сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу.

Організація – це один із найбільш відповідальних етапів створення підприємства та підготовки його до ефективної діяльності. Для того, щоб процес організації бухгалтерського обліку відбувся, потрібно щоб власник підприємства застосував заходи, які були б направлені на забезпечення реєстрації фактів господарського життя, їх узагальнення з метою отримання необхідної інформації для складання звітності та прийняття управлінських рішень. Провести свої заходи він може лише через головного бухгалтера, якому делегує відповідні повноваження.

Оскільки у теорії і практиці ми дуже часто чуємо словосполучення “організація обліку” і “ведення обліку”, то потрібно з’ясувати, що є між ними спільного, а що

відмінного. Пояснимо це на такому прикладі. Якщо власник або керівник підприємства веде особисто облік або замовляє цю роботу у спеціалізованих фірмах, то на такому підприємстві, як правило, має місце лише ведення обліку, оскільки організовувати нікого. Якщо ж є колектив обліковців, то щоб він гармонійно працював, його повинен очолити головний бухгалтер. Саме на нього у такому випадку й покладено завдання організувати роботу кожного бухгалтера, довести до нього функції, які він буде виконувати та яку відповідальність нестиме за це.

Таким чином, організація обліку – це прерогатива засновника (керівника), ведення обліку – це виключно обов'язки бухгалтера. Він повинен дотримуватися при цьому застосування узгодженої із засновником методології та технології обліку фактів господарського життя для складання фінансової звітності за діючими стандартами обліку. Відповідальність при цьому покладається внутрішнім нормативним актом на бухгалтерську службу. Це може передбачатись в Положенні про бухгалтерську службу підприємства, Статуті, спеціальному наказі, контракті з головним бухгалтером тощо.

2. Предмет і метод, суб'єкти та об'єкти організації обліку

Як і будь яка дисципліна "Організація обліку" має свій *предмет і метод,* суб'єкти *та об'єкти.* Вважається, що *предметом* організації обліку є обліковий процес, який потребує обов'язкового упорядкування. Предмет розкривають його об'єкти, які наведені на рис. 1.1.

Під *об'єктами* організації обліку розуміють окремі предмети, явища або процеси, на які спрямована організаційна діяльність обліково-аналітичного апарату. На рис.1.1 виділено щонайменше три категорії об'єктів обліку: по-перше, це особи, що виконують облікову, контрольну та аналітичну роботу, яку потрібно організовувати; по-друге, це первісні засоби, на які направлена організація облікової роботи (облікові номенклатури, носії облікової інформації та їх загальний рух); по-третє, різноманітне забезпечення обліку

(нормативно-правове, організаційне, технічне, інформаційне, ергономічне тощо).

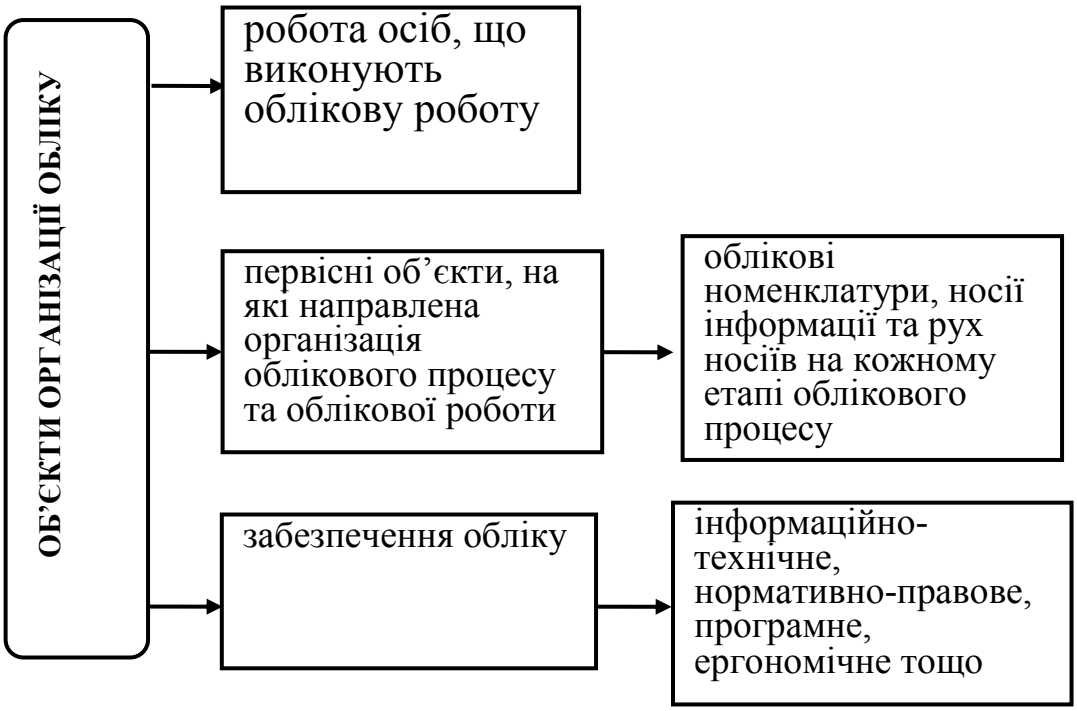


Рис. 1.1. Об'єкти організації обліку

Суб'єктами в організації бухгалтерського обліку виступають керівники підприємства – директор та головний бухгалтер, на яких покладена відповідальність за організацію бухгалтерського обліку й забезпечення фіксації здійснених всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років.

У першу чергу таку відповідальність несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів, що зафіксовано у Законі України "Про бухгалтерський облік і звітність в Україні".

Метод – це способи і прийоми, за допомогою яких відбувається організація облікового процесу (побудова бухгалтерської служби, розробка різного роду графіків проведення облікових робіт (документообігу, інвентаризації, надання інформації про завершений облік у нижчих ланках вищим ланкам тощо)).

Вся організація обліку була б нічим, якщо б вона не була підпорядкована певній меті. Такою *метою організації обліку* в системі управління підприємством є попередження небажаних результатів і наслідків його діяльності на підставі своєчасного реєстрування усіх господарських операцій, що на ньому безперервно відбуваються, поточного їх внутрішнього контролю й узагальнення для складання звітності.

3. Завдання організації обліку у загальній системі управління

Перед тим як визначитися із завданнями організації обліку у загальній системі управління, розглянемо саме поняття системи. Коли дослідники говорять про систему, то, зазвичай, уявляють її як єдине ціле, множину конкретних елементів, між якими існують деякі зв'язки (прямі та зворотні), відносини та взаємодія.

Основними рисами *системи* є:

- структура – це множина елементів системи і взаємозв'язків між ними;
- взаємозв'язані функції кожного елемента системи;
- вхід і вихід кожного елемента і системи в цілому;
- єдність головної мети і завдань;
- структура та ієрархічність.

Всі ці характерні риси являють собою складну систему, штучно створену, з метою відображення господарських процесів для управління ними та надання інформації про них зовнішнім та внутрішнім користувачам. Такою системою є функції управління, які базуються на інформації бухгалтерського обліку. Серед них і сам облік, і контроль, і аналіз, і планування, і регулювання. Кожна із функцій є самостійною системою, яка знаходиться у постійній взаємодії з іншими функціями, які також є самостійними системами, і усі разом вони утворюють загальну систему управління будь-якого підприємства. Такий системний взаємозв'язок показано на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Взаємозв’язок функцій у системі управління

Важливе місце у зв’язуванні усіх цих функцій у єдину систему займає бухгалтерський облік, маючи у своєму арсеналі такі елементи, що зберігають системність, як елементи методу бухгалтерського обліку (документація та інвентаризація, оцінка і калькуляція, рахунки і подвійний запис, балансове узагальнення і звітність) та План рахунків. Їх застосування зорганізується при виконанні завдань з організації обліку, зокрема:

- організація чіткого порядку документування господарських операцій з попереднім і подальшим контролем документів;
- організація обробки даних, що зафіксовані у первинних документах, за допомогою відповідних процедур, прийомів та способів відповідно до запитів користувачів;
- організація своєчасного та безперервного відображення всіх фактів господарської діяльності у облікових регістрах з метою створення відповідних форм звітності;
- організація розробки концепції облікової політики підприємства;
- розробка меж застосування фінансового та управлінського обліку на основі взаємного узгодження всіх видів обліку без дублювання;
- організація раціонального планування облікового процесу на всіх стадіях і ділянках;
- організація чіткого розподілу обов’язків (з урахуванням рівномірності навантаження), нормування облікових робіт, підвищення кваліфікації кадрів та зростання їхнього професійного рівня тощо;

- організація неухильного підвищення продуктивності праці осіб, зайнятих обліком шляхом запровадження елементів наукової організації праці;

- організація розробки методик організації бухгалтерського обліку;

- організація розробки вимог до робочих місць працівників бухгалтерської служби;

- організація обґрунтування та розробка норм праці працівників бухгалтерії;

- організація комплексних системних зв'язків працівників бухгалтерії з іншими економічними службами (фінансовими, плановими, контрольними, аналітичними) та іншими центрами відповідальності;

- обґрунтування та розробка рекомендацій з впровадження інновацій організації бухгалтерського обліку.

4. Етапи та передумови раціональної організації обліку

Організація передусім означає послідовність виконання операцій чи процедур, а будь-яка послідовність передбачає порядок, який можна структурувати у етапи. Виділяють три основні етапи організації обліку: *методичний, технічний, організаційний.* Вони між собою тісно пов'язані, кожний з них має певне призначення та притаманні лише йому процедури.

Так, на першому, *методичному,* етапі організації бухгалтерського обліку здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, на яких базуються документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс та звітність. Тобто на цьому етапі здійснюється вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку.

Другий, *технічний* етап організації бухгалтерського обліку, полягає у виборі способу обробки облікових даних за тією чи іншою технологією (у ручному чи комп'ютеризованому режимі); розробці переліку облікових регістрів та їх форм за ручної обробки інформації, переліку

комп'ютерних програм для обліку – за комп'ютеризованого обліку; встановленні порядку здійснення записів у регістрах і переносу даних у регістри, а також порядку надання інформації, отриманої у електронній обліковій системі.

Якщо під час першого та другого етапів здійснюється організація ведення облікових записів, то третій етап – *організаційний* – полягає в організації роботи облікового апарату, або іншими словами – це організація бухгалтерської служби, яка всі ці роботи має виконувати. Він включає:

- встановлення форми організації обліку, за якої визначається раціональне розміщення облікового апарату (розташування поруч з оперативними підрозділами чи працівниками, які часто взаємодіють з бухгалтерією тощо);
- визначення оптимальної структури облікового апарату (розподіл облікової праці за ділянками обліку);
- встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт і визначення оптимальної чисельності бухгалтерів;
- набір кадрів та їх навчання;
- організацію робочих місць бухгалтерів;
- встановлення належних інформаційних зв'язків між окремими частинами бухгалтерії та між бухгалтерією і оперативними підрозділами підприємства, а також із зовнішнім середовищем (встановлення належного діловодства та документообігу);
- організація матеріального, інформаційного і технічного забезпечення облікових працівників;
- мотивація працівників бухгалтерії (оплата праці, інші види стимулювання);
- встановлення правильного і точного обліку роботи працівників та контроль за виконанням ними своїх функцій;
- організація архіву бухгалтерських документів;
- організація безпеки та захисту облікової інформації.

Саме цей етап і вивчає досконало дисципліна "Організація обліку", в основне завдання якої входить раціональна організація бухгалтерського обліку. Вона представляє собою таку систему організації практичного застосування прийомів і способів відображення господарських операцій на рахунках синтетичного та

аналітичного обліку, яка забезпечує дієвий контроль і всебічний аналіз стану справ підприємства при мінімальних затратах праці і коштів на ведення обліку.

Від раціональної організації обліку багато в чому, якщо не в основному, залежить рівень управління економікою підприємств і об'єднань. Це пов'язано з тим, що в обліку створюється левова частка інформації, яку використовує система управління. Від її повноти, обґрунтованості і достовірності залежить повнота управлінських рішень. Тому чим раціональніше організовано бухгалтерський облік у господарстві, тим більше якісної інформації отримають фахівці усіх служб управління для аналізу, контролю, регулювання і планування.

Раціональній організації обліку потрібні певні передумови, за яких облік може найбільш успішно виконувати поставлені перед ним завдання при найменших затратах засобів праці і праці самих обліковців. Такими передумовами раціональної організації обліку на підприємстві вважаються.

Передумова перша. Вивчення структури, особливостей технології й організації виробництва та встановлення облікових взаємовідносин бухгалтерії з оперативно відокремленими підрозділами підприємства. Це дасть змогу створити умови для своєчасного надання у бухгалтерію первинної документації, що в свою чергу сприятиме своєчасній реєстрації господарських операцій у системі рахунків синтетичного й аналітичного обліку для їх узагальнення та систематизації з метою складання звітності.

Передумова друга. Оскільки бухгалтерський облік покликаний створювати дані для користувачів за їх вимогами, то в першу чергу він повинен базуватися на нормативно-правовому забезпеченні. Саме вивчення законодавчих і нормативних актів, за якими повинен здійснюватися бухгалтерський облік на підприємствах та складатися фінансова звітність, є другою важливою передумовою.

Передумова третя. Вивчення характеру й обсягу необхідної інформації для двох категорій споживачів – внутрішніх та зовнішніх. Оскільки така інформація забезпечується за допомогою бухгалтерського обліку, то

головним бухгалтером разом з керівниками підрозділів повинно бути завчасно визначено обсяг інформації, її зміст і строки подання. Для цього складають Графік документообігу із зазначенням посадових осіб, які несуть відповідальність за об'єктивність і своєчасність надання необхідних даних, що затверджується керівником підприємства.

Передумова четверта. Правильна розстановка кадрів на окремих ділянках, де виконуються облікові роботи; встановлення такої структури апарату бухгалтерії, яка якнайбільше відповідала б конкретним умовам роботи підприємства. Вона значною мірою залежить від обсягу облікових і контрольних робіт, від форми організації й автоматизації обліку, а також від таких факторів, як масштаби виробництва і його організаційна структура. Найбільш поширена така структура апарату бухгалтерії, коли в її складі виділяють групи з обліку матеріальних цінностей (матеріальний відділ), з обліку коштів у касі і банку (фінансово-розрахунковий), з обліку праці і заробітної плати (оплати праці), виробництва і калькуляції (виробничий відділ), узагальнення всіх даних обліку і складання звітності (зведено-балансовий). Роботу кожного відділу очолює або начальник відділу, або старший бухгалтер.

Передумова п'ята. Планування облікових робіт та їх удосконалення. Це досягається за допомогою розробки планів: плану організації бухгалтерського обліку, яким визначається зміст, послідовність і строки виконання облікових робіт на підприємстві, порядок одержання інформації, складання і подання звітності; плану проведення інвентаризацій; плану удосконалення методології обліку, яким підвищується ефективність самого обліку і кваліфікація обліковців; плану удосконалення соціального розвитку колективу тощо.

5. Принципи організації обліку та принципи обліку

Як і в основі будь-якої системи, так і в основі системи бухгалтерського обліку, лежать її найважливіші підвалини, на яких вона будується – це *принципи.* В літературі з обліку виділяють різні принципи, одні з яких стосуються організації

обліку, інші – ведення бухгалтерського обліку. Всі вони направлені на досягнення єдиної мети – забезпечення оперативною, достовірною та перевіреною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Проте, щоб їх розуміти та застосовувати на практиці, передусім, потрібно навчитися їх розрізняти. Це для майбутніх фахівців вищої кваліфікації має принципове значення, оскільки їм належить як організовувати облік на підприємстві, так і його вести. У кожному випадку застосовуються свої принципи, які є різними для цілей організації і для цілей ведення обліку. Спробуємо їх розрізнити.

У різних джерелах виділяють різні принципи, їх систематизація наведена у додатку А. Як видно з додатку, принципи ведення бухгалтерського обліку та складання звітності визначені Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року № 996- XIV, зокрема статтею 4. Принципи організації обліку мають дещо інший зміст, вони відрізняються від принципів обліку та визначені не законодавчо, а довільно вченими-теоретиками та практиками обліку. Вони відрізняються від принципів обліку не лише за назвою, а й за своєю сутністю.

Візьмемо, наприклад, принцип організації обліку "делегування повноважень і відповідальності бухгалтерів". Він у повній мірі стосується розподілу праці у обліковому апараті та підпорядкованості у ланцюжку організації бухгалтерської служби. Він означає, що головний бухгалтер частину своїх повноважень (як обов'язків, так і прав з відповідальністю) передає або делегує своєму заміснику – керівнику відділу заробітної плати (група обліковців, які ведуть облік заробітної плати, починаючи з документів на її нарахування і закінчуючи виплатою). Отже, цей принцип – це принцип суто організації обліку і він не може бути віднесений до принципів методики його ведення.

Що стосується принципів ведення обліку, то розглянемо принцип обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки

активів і доходів підприємства. Він не може бути принципом організації обліку, тому що, по-перше, він пов’язаний з оцінкою об’єктів, що відображаються у обліку; по-друге, з рахунками бухгалтерського обліку, на яких збираються витрати, доходи, проводиться їх порівняння. І оцінка об’єктів, і рахунки та їх взаємозв’язок через подвійний запис є нічим іншим, як способами або методами ведення бухгалтерського обліку, а не способами його організації. Ось чому цей принцип обліку є принципом методики ведення обліку, а не принципом його організації.

Тому принципи обліку – це принципи ведення бухгалтерського обліку і стосуються його методики та методології, а принципи організації бухгалтерського обліку – це принципи побудови облікового процесу та організації роботи обліковців у ньому. Вони визначають роль кожного обліковця у апараті бухгалтерії, місце бухгалтерської служби у організаційній структурі управління підприємством. Саме на них практично і будується організація бухгалтерського обліку. Розглянемо детальніше деякі із згаданих у додатку А.

Принцип взаємодії різних видів обліку. Організація бухгалтерського обліку повинна будуватися з таким розрахунком, щоб можна було досягати чіткої його взаємодії з іншими видами обліку, насамперед з оперативним. Тільки на цій основі можна вирішувати задачі послідовності інформації, коли мова йде про об’єкти, які у різний час відображаються в оперативному і бухгалтерському обліку, або проблеми доповнення інформації, коли об’єкти цих двох видів обліку не збігаються.

Принцип взаємодії функцій. Організація обліку повинна створювати можливості зміцнення загального циклу управління підприємством і її відносно відособленими об'єктами (засобами праці, предметами праці, трудовими ресурсами, виробництвом, збутом, грошовими ресурсами) не тільки за рахунок кращої взаємодії бухгалтерів з іншими фахівцями цехів, відділів та служб, але й і на основі взаємного збагачення методів планування, обліку, контролю, економічного аналізу.

Раціональна організація обліку, контролю і аналізу припускає використання, крім розглянутих, ще й ряду інших принципів. Зокрема, принципи цілісності, всебічності, субординації, системності, динамічності, комплексності являють собою різні аспекти принципу системності. Однак, оскільки вони мають дуже важливе значення, їх можна розглядати і як окремі принципи. Так, цілісність обліку й контролю виявляється в комплексному використанні всіх джерел економічної інформації. Орієнтація лише на ти чи інші вибіркові джерела (планові, нормативні, облікові тощо) призводить до порушення системного підходу.

Принцип системності вимагає визначення саме тих взаємозв'язків, які забезпечують цілісність і розвиток системи. При цьому аспекті цілісність бухгалтерського обліку забезпечується прийомами подвійного запису, бухгалтерською кореспонденцією рахунків, поділом рахунків на синтетичні й аналітичні.

Всебічність припускає необхідність обліку всіх внутрішніх зв'язків і відносин системи, усіх факторів, що впливають на її функціонування.

Субординація вимагає будувати ієрархію елементів і відносин відповідно до заздалегідь чітко визначених критеріїв (мобільність, адекватність тощо). Необхідність у пристосуванні організації обліку і контролю відповідно до потреб управління підприємством та галузевої структури обумовлює важливість забезпечення адаптивності підприємства.

При організації облікового й контрольного процесів необхідно дотримуватись технологічного принципу спеціалізації і кооперації, який припускає поділ праці секторів, груп бухгалтерії й окремих виконавців і співвиконавців обліково-аналітичних робіт. Створення ділянок і робочих місць проводиться відповідно до технологічного процесу та однорідності операцій, що виконуються.

Кооперація здійснюється шляхом поєднання зусиль спеціалізованих підрозділів бухгалтерії та орієнтацією їх на всебічне відображення об'єктів підприємницької діяльності. Спеціалізація може підсилюватися відповідно до користувачів інформації та об'єктів обліку (основний і оборотний капітал, операції менеджменту і маркетингу, фінансовий стан).

Пропорційність організації обліку полягає в підтримці правильного співвідношення в інформаційному обслуговуванні підрозділів бухгалтерії з метою забезпечення безперервного і ритмічного одержання ними економічної інформації для ведення відповідних видів обліку. Пропорційність окремих обліково-аналітичних процедур забезпечує всебічне і якісне вивчення об'єктів обліку в терміни, встановлені графіком і програмою робіт.

Паралельність в обліково-аналітичному процесі забезпечує одночасне виконання облікових процедур для різних за змістом господарських операцій, що здійснюються суб'єктом підприємницької діяльності.

Прямоточність дозволяє раціонально організувати інформаційні потоки між учасниками обліково-аналітичного процесу. Вона не допускає дублювання облікових процедур різними виконавцями. Наприклад, організація обліку касових операцій потребує створення прямих потоків інформації ще й для одночасного обліку та контролю банківських операцій, підзвітних сум, цінних паперів тощо.

Ритмічність обліково-аналітичного процесу забезпечується рівномірним виконанням облікових процедур. Це можливе лише за умови правильної організації роботи виконавців усіх рівнів. Для цього складаються графіки документообігу та проведення інвентаризацій, формуються посадові інструкції та організаційні регламенти. Може бути ще багато інших принципів, які є базою для організації обліку, контролю та аналізу на підприємстві.

Контрольні питання

1. В чому полягає суть та мета бухгалтерського обліку в системі управління підприємством ?
2. Чому облік вважається системою ?
3. Що розуміють під організацією бухгалтерського обліку ?
4. Якими є передумови раціональної організації бухгалтерського обліку?
5. Що є предметом організації бухгалтерського обліку ?
6. Якими є об'єкти організації бухгалтерського обліку ?
7. Якими є суб'єкти організації бухгалтерського обліку ?

8. Які ви можете назвати методи організації обліку?
9. Які основні завдання стоять перед організацією обліку ?
10. Дати характеристику етапів організації бухгалтерського обліку.
11. В чому сутність принципів організації обліку ?
12. Чим принципи організації обліку відрізняються від принципів обліку?

Тести для самоконтролю

1. Організація обліку – це :

1. Упорядкування елементів бухгалтерського обліку, які призначені удосконалювати механізм, структуру, процес обліку;
2. Наявність технічної бази, перспективу її оновлення, придбання;
3. Наявність облікового персоналу та комп'ютерної техніки;
4. Спосіб ведення бухгалтерського обліку.

2. Одержання необхідної інформації про господарські процеси, групування та реєстрацію первинних документів, підвищення продуктивності праці облікових працівників, зберігання інформаційного фонду

1. Цим вимогам повинна відповідати раціонально організована форма бухгалтерського обліку;
2. Цим вимогам повинна відповідати форма бухгалтерського обліку;
3. Цим вимогам повинна відповідати структура апарату бухгалтерії;
4. Цим вимогам повинна відповідати організаційна структура підприємства.

3. Серед запропонованих визначень встановити етапи організації обліку:

1. Етап збору первинної інформації, підготовки її до запису на рахунках бухгалтерського обліку;
2. Методичний та організаційний етапи складання бухгалтерської звітності;

3. Методичний етап, технічний та організаційний етапи;
4. Підготовчий, технологічний, заключний.

4. Яким органом встановлюється форма бухгалтерського обліку на підприємстві:

1. Самим підприємством;
2. Державною податковою адміністрацією України;
3. Держкомстатом України;
4. Міністерством фінансів України.

5. **Серед перелічених ознак виберіть ті, що слід віднести до принципів організації бухгалтерського обліку:**

1.Забезпечення збереження майна підприємства, визначення фінансових результатів, управління господарськими процесами;
2.Доцільність наближення обліку до центрів прийняття рішень, підпорядкованість функції обліку загальній логіці організації управління економікою;
3.Своєчасність, документальна обґрунтованість, доступність і зрозумілість, відповідність нормативним актам;
4.Зрозумілість, доречність, достовірність, зіставність.

6. На систему організації бухгалтерського обліку впливають наступні фактори:

1. Вимоги користувачів інформації, досягнення науково-технічного прогресу, кваліфікація кадрів;
2. Робочий план рахунків, графік документообігу, послідовність отримання інформації;
3. Необхідність ведення журналів-ордерів, заповнення первинних документів, надання потрібної інформації;
4. Таксування, групування, контирування.

7. **Серед перелічених ознак виберіть ті, що слід віднести до принципів бухгалтерського обліку:**

1. Управління господарськими процесами;
2. Доцільність наближення обліку до центрів прийняття рішень;

3. Підпорядкованість функції обліку загальній логіці організації управління економікою;
4. Превалювання змісту над формою.

8.**Серед перелічених ознак виберіть ті, які характеризують бухгалтерський облік як систему:**

1. Збір первинної інформації, підготовки її до запису на рахунках бухгалтерського обліку;
2. Доцільність наближення обліку до центрів прийняття рішень;
3. Єдність головної мети, структура та ієрархічність;
4. Підпорядкованість обліку єдності головної мети організації управління економікою.

9. Раціональній організації обліку потрібні певні передумови, за яких облік може найбільш успішно виконувати поставлені перед ним завдання - це наступні:

1. Забезпечення збереження майна підприємства, визначення фінансових результатів, управління господарськими процесами;
2. Доцільність наближення обліку до центрів прийняття рішень, підпорядкованість функції обліку загальній логіці організації управління економікою;
3. Правильна розстановка кадрів на окремих ділянках, де виконуються облікові роботи; встановлення такої структури апарату бухгалтерії, яка якнайбільше відповідала б конкретним умовам роботи підприємства.
4. Зрозумілість, доречність, достовірність, зіставність.

10. Вивчення структури, особливостей технології й організації виробництва та встановлення облікових взаємовідносин бухгалтерії з оперативно відокремленими підрозділами підприємства відноситься до:

1.Передумов організації бухгалтерського обліку;
2. Принципів бухгалтерського обліку;
3. Принципів організації бухгалтерського обліку;
4. Характерних ознак системи бухгалтерського обліку.

ТЕМА 2. ОРГАНІЗАЦІЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

℘ Мета вивчення теми

Засвоєння основних положень з нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні, нормативного забезпечення документування і реєстрування господарських операцій у системі бухгалтерських рахунків, з організації бухгалтерського контролю за дотриманням облікових регламентів та юридичної відповідальності бухгалтерів.

Ключові слова та поняття: нормативно-правове забезпечення, документація, облікові регістри, державне регулювання, нормативні документи, бухгалтерський контроль, юридична відповідальність.

Основні питання

1.Змістовна характеристика нормативно-правового забезпечення обліку.
2.Організація нормативно-правового забезпечення документального оформлення господарських операцій.
3.Організація облікових записів у облікових регістрах за різних способів обробки облікової інформації.
4.Організація бухгалтерського контролю за дотриманням облікових регламентів та юридична відповідальність бухгалтерів.

Контрольні питання.

Тести для самоконтролю.

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ТЕМИ ВИ ПОВИННІ:

- розуміти сутність та мету нормативно-правового забезпечення обліку;

- знати та дотримуватися нормативно-правового забезпечення документального оформлення господарських операцій, що потрапляють у систему бухгалтерського обліку;
- уміти здійснювати записи господарських операцій у облікових регістрах за різними формами обліку;
- організовувати бухгалтерський контроль за дотриманням облікових регламентів;
- досконало знати юридичну відповідальність бухгалтерів.

1.Змістовна характеристика нормативно-правового забезпечення обліку

Під нормативно-правовим забезпечення обліку часто розуміють облікове законодавство як сукупність правових актів і окремих обліково-правових норм, що регулюють створення інформації для користувачів у системі бухгалтерського обліку. Система такого законодавства поділяється на закони та підзаконні акти, постанови і накази. Вони є важливою умовою ефективного функціонування підприємств. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, їх удосконалення в умовах постійних змін. Ці функції виконує МФУ, яке затверджує національні положення (стандарти), План рахунків бухгалтерського обліку та інші нормативні акти.

Структура регулювання обліку зображена на рис. 2.1 “Модель нормативного регулювання обліку”. Згідно цієї моделі (рис.2.1) до нормативних документів, потрібних для регулювання системи обліку і звітності, можна віднести: 1) Закони України: “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” із змінами і доповненнями, “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні”, “Про аудиторську діяльність” (від 22 квітня 1993р.), Закону про господарські товариства, “Про електронний цифровий підпис, “Про електронні документи та електронний документообіг”, Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України;

2) національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, розроблені на підставі міжнародних стандартів обліку

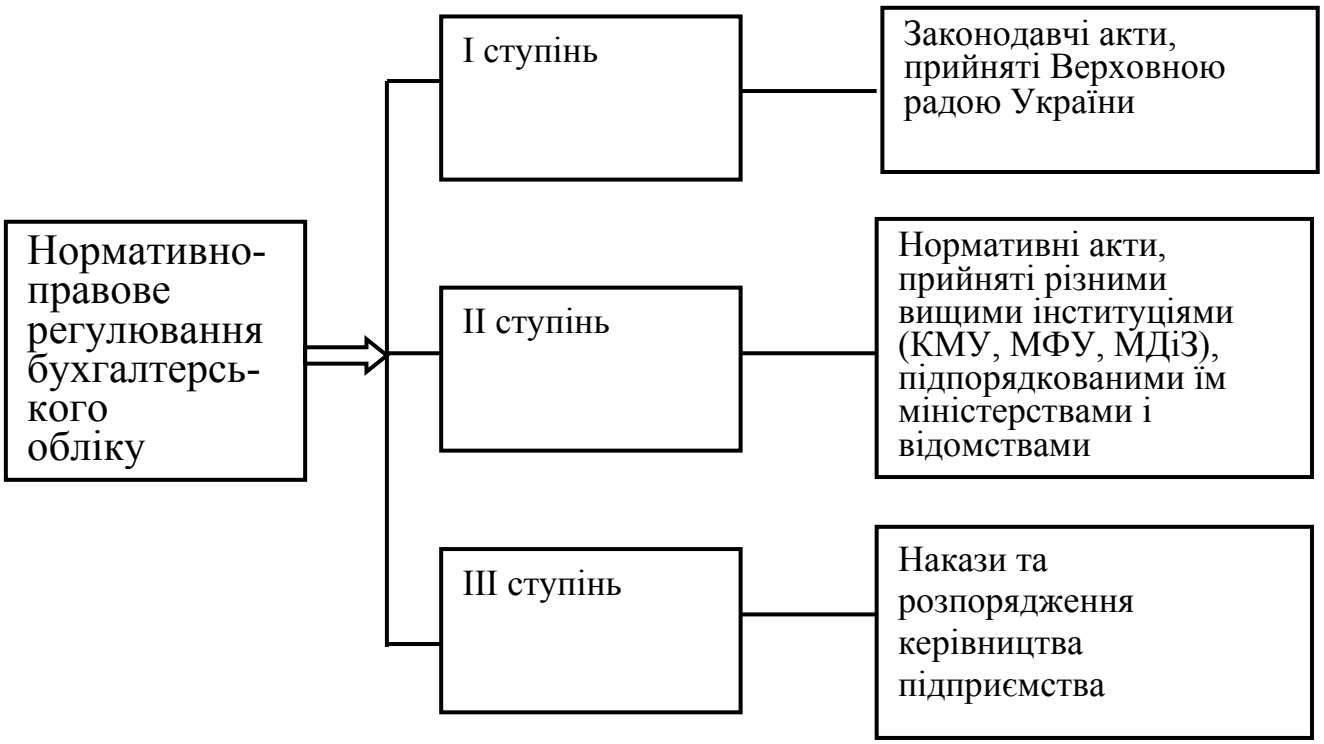


Рис. 2.1. Модель нормативного регулювання обліку

та звітності – це нормативно-правові акти, затверджені центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать МСФЗ; безпосередньо МСФЗ, які використовують, визначені нормативними документами, підприємства для складання фінансової звітності;

3) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (затверджено наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291) та Інструкцію про застосування Плану рахунків (затверджено наказом МФУ від 30.11.99 р.№ 291);

4) інші нормативно-правові акти (інструкції, положення, рекомендації, довідники і т.д.);

5) накази про облікову політику підприємства (додаток Б), Положення про бухгалтерську службу та додатки до них

(робочий план рахунків, робочий альбом форм первинних документів, облікових регістрів, звітності; графіки документообігу та проведення інвентаризацій, методи оцінки активів тощо), які розробляють на підприємствах.

Основним нормативним актом з бухгалтерського обліку в Україні є Закон "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", який забезпечує одноманітність обліку майна, зобов'язань, господарських операцій, складання і надання достовірної і необхідної користувачам інформації про майновий стан підприємств, їх доходи і витрати. Він встановлює єдині правові та методологічні засади організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні.

Щодо організації бухгалтерського обліку та відповідальності за нього, то вимоги визначені у Законі України від 16.07.99 р. № 996-XIУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" статтею 8. Згідно з нею, зокрема у п.2, визначено, що питання організації бухгалтерського обліку перебувають у компетенції власника або виконавчого органу чи посадової особи відповідно до законодавства та установчих документів; п.3 – відповідальність за його організацію та забезпечення відповідного ведення первинних документів, звітності, їх збереження на протязі 3-х років несе власник, виконавчий орган чи посадова особа, яка здійснює ці операції. Отже, керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного та своєчасного ведення бухгалтерського обліку та організувати ці роботи.

Головне завдання бухгалтера, покликаного створювати інформацію за запитами користувачів (для різних видів звітності), які б функціональні обов'язки він не виконував та на якій би ділянці не працював, проводити постійний моніторинг облікового законодавства, без чого неможлива якісна організація відображення у обліку об'єктів, що має підприємство у своєму розпорядженні. Такі дії мають бути чітко організованими, щоб бути своєчасними і не призводили до негативних наслідків.

Тому бухгалтеру належить весь час слід звертати увагу на зміни у нормативно-правовому забезпеченні обліку, вичитувати усі нові нормативні акти, які стосуються як

бухгалтерського обліку, так і фінансової звітності, оскільки облікова інформація надається користувачам у вигляді звітності (фінансової, податкової, управлінської, статистичної тощо). Наприклад, відбулися серйозні зміни у обліковому законодавстві на початку 2013 року. Їх в дію ввів Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 "Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності".

Згідно з ним останніми є наступні зміни. 1. Фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан) (далі – баланс), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), (далі – звіт про фінансові результати), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Місячна, квартальна звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

2. Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 року № 39, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 15 березня 2000 року за № 161/4382 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24 січня 2011 року № 25) (із змінами).

3. Форма і склад статей фінансової звітності визначаються цим Національним положенням (стандартом) і наводяться у додатках 1 і 2 до цього Національного положення (стандарту).

4. Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до

цього Національного положення (стандарту), у разі якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою; оцінка статті може бути достовірно визначена.

5. Показники про податок на прибуток, витрати і збитки, вирахування з доходу, вибуття коштів, зменшення складових власного капіталу наводяться в дужках.

6. До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів підприємства.

7. У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, складається окремий баланс. Для складання окремого балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством на окремий баланс, а також про господарські операції, які відповідно до законодавства підлягають відображенню в окремому балансі, заносяться до окремих (відкритих для цього відокремленого підрозділу або для відображення господарських операцій з певної діяльності підприємства) регістрів бухгалтерського обліку. За даними окремих регістрів бухгалтерського обліку складаються оборотний баланс і відповідні форми фінансової звітності щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до балансу і відповідних форм фінансової звітності підприємства. Особливості складання окремого балансу спільної діяльності визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності. При складанні балансу та відповідних форм фінансової звітності підприємств з урахуванням показників окремого балансу та відповідних форм окремої фінансової звітності інформація про внутрішньогосподарські розрахунки (взаємні зобов'язання у рівній сумі) не наводиться.

8. Установити, що юридичні особи (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством, застосовують форми фінансової звітності, визначені Національним положенням

(стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до складання фінансової звітності”, затвердженим цим наказом, починаючи із звітності за І квартал 2013 року і в наступних звітних періодах.

За листом Мінфіну України від 15.02.2013 р. № 31-08410-07/23-357/246 та відповідно до Закону про бухгалтерський облік публічні акціонерні товариства складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності (далі - МСФЗ). Зважаючи на те, що МСФЗ приймаються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, їх тлумачення Мінфіном України не здійснюється. Порядок складання фінансової звітності у період переходу на МСФЗ визначається МСФЗ 1 “Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності”, яким керуватимуться підприємства, які вперше застосовують МСФЗ.

Оскільки усі питання звітності глибоко вивчаються у курсі із аналогічною назвою, тому ці вказівки і будуть там детальніше вивчені. Тут же зазначимо, що для забезпечення достовірної звітності усіма підрозділами підприємств та їх працівниками, необхідне дотримання нормативних вимог щодо документування господарських операцій (фактів господарського життя), бухгалтерської обробки даних, їх реєстрацію та узагальнення у системі бухгалтерського обліку, про що йтиметься далі.

2.Організація нормативно-правового забезпечення документального оформлення господарських операцій

За листом Мінфіну України від 15.02.2013 р. № 31-08410-07/23-357/246 внесені зміни до деяких питань бухгалтерського обліку. Зокрема, вказано наступне.

1. Статтею 9 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Мінфіну України від 24.05.95 р. № 88, встановлено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні

документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій і мають містити певні обов'язкові реквізити.

2. Відповідно до ст. 10 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" 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 оцінку. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно із законодавством. Відповідно до Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, інвентаризація активів і зобов'язань підприємства обов'язково проводиться перед складанням річної фінансової звітності.

Інвентаризація об'єктів проводиться згідно з Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Мінфіну України від 11.08.94 р. № 69.

З викладеного випливає, що для того, щоб забезпечити необхідні умови для правильного та своєчасного ведення бухгалтерського обліку, у першу чергу слід організувати дотримання працівниками правомірних вимог щодо оформлення первинної документації згідно зі статтею 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність", у відповідності з Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, що затверджене Наказом МФУ № 88 від 24.05. 1995р. зі змінами та доповненнями – для паперових документів, і для електронних – за Законами України "Про електронний цифровий підпис" та "Про електронні документи та електронний документообіг" та рядом нормативно-правових актів, прийнятих на їхнє виконання.

Згідно з цими нормативними документами, господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування за допомогою

первинних документів, які за листом Мінфіну України від 15.02.2013 р. № 31-08410-07/23-357/246 визначені як документи, створені у письмовій або електронній формі, які фіксують і підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. Калькуляція собівартості продукції за своїм призначенням не відповідає ознакам первинного документа, оскільки нею не фіксуються будь-які господарські операції, розпорядження або дозвіл на проведення господарської операції.

Вони повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення. Юридичну доказовість первинним документам надають обов'язкові та додаткові реквізити. До обов'язкових реквізитів належать: назва підприємства, установи, від імені яких складений документ; назва документа (форми); дата і місце складання; зміст господарської операції та її вимірники; посади, прізвища і підписи осіб, відповідальних за дозвіл на здійснення господарської операції і складання первинного документа. Додаткові реквізити – це ідентифікаційний код підприємства з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операції, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Керівник підприємства, установи забезпечує реєстрацію фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах. Він вимагає від головного бухгалтера організації порядку оформлення та подання для обліку відомостей і документів. Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, передачу їх у встановлені графіком документообігу терміни для відображення у бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали і підписали ці документи.

Забороняється приймати до виконання первинні документи на операції, що суперечать законодавчим і нормативним актам; встановленому порядку приймання, зберігання і витрачання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та іншого майна; порушують

договірну і фінансову дисципліну; завдають шкоди державі, власникам, іншим юридичним і фізичним особам. Такі документи повинні бути передані головному бухгалтеру підприємства, установи для прийняття щодо нього певного рішення.

3.Організація облікових записів в облікових регістрах за різних способів обробки облікової інформації

Первинні документи у бухгалтерський облік потрапляють як носії інформації, яка підлягає упорядкуванню, групуванню та узагальненню. Ці носії повинні бути десь зареєстровані, щоб інформація узагальнювалася та ущільнювалася. Тому для цього й призначені інші носії – таблиці встановленої форми і змісту, призначені для реєстрації, групування й узагальнення господарських операцій, оформлених відповідними первинними документами – облікові реєстри або регістри. Вони є різними в залежності від методів обробки облікової інформації. В усіх випадках записи в них господарських операцій називаються обліковою реєстрацією.

Оскільки організація обліку насамперед передбачає організацію послідовності процесу облікової реєстрації, то потрібно добре знати для цього і облікові регістри, і порядок реєстрації у них даних. Цей порядок регулюється вище названими нормативними документами: Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, що затверджене Наказом МФУ № 88 від 24.05. 1995р. зі змінами та доповненнями, а також різними інструкціями, які розробляють різні відомства для своїх підприємств. Однією з таких інструкцій є Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку, затверджених Наказом МФУ №356 від 29 грудня 2000 р., витяг із яких наведено у додатку В.

Особливостями Наказу МФУ №356 є те, що замість таких облікових регістрів як журнали-ордери, за цими вказівками їх більше не мають використовувати, для цього слід застосовувати журнали (для записів за кредитом

рахунків) і відомості (для записів за дебетом рахунків). Ці Методичні рекомендації використовують для ведення обліку за ручної обробки облікової інформації. Однак для ручного ведення обліку використовується велика кількість і інших облікових регістрів. Отож, з метою детального вивчення регістрів (реєстрів), з'ясування їхнього змісту, призначення та порядку ведення згадаємо їх класифікацію.

Її слід здійснювати в залежності від методів обробки облікової інформації: за ручної і за автоматизованої. Так, за ручної обробки облікової інформації їх класифікація можлива за такими ознаками: 1) призначенням та характером запису; 2) обсягом змісту; 3) зовнішнім виглядом; 4) за будовою; за автоматизації обліку регістри змінюють свої форми в залежності від обраного програмного забезпечення.

За призначенням та характером запису облікові регістри поділяють на хронологічні, систематичні і комбіновані. У хронологічні облікові реєстри облікові операції записують у календарній послідовності їх здійснення й оформлення. Прикладом реєстрів хронологічного обліку с реєстраційний журнал операцій, який рекомендований для складання у наскрізній задачі, що розміщена у частині ІІ цього посібника. Систематичні облікові реєстри призначені для групування (систематизації) однорідних за економічним змістом господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. До них належить будь-який реєстр, у якому господарські операції групуються, систематизуються й відображаються на відповідних синтетичних та аналітичних рахунках. Отже, всі реєстри, в яких розміщено синтетичні й аналітичні рахунки, є систематичним (Головна книга, журнали, відомості тощо). У комбінованих облікових реєстрах хронологічні і систематичні записи ведуть одночасно. Найбільш характерним прикладом є Журнал-Головна, яка поєднує реєстраційний журнал (хронологічний облік) і Головну книгу (систематичний облік).

За обсягом змісту облікові реєстри поділяють на реєстри синтетичного, аналітичного обліку і комбіновані. Такий поділ ґрунтується на відмінності й призначенні синтетичних та аналітичних рахунків, різній мірі узагальнення на них облікових даних.

Реєстри синтетичного обліку призначені для відображення економічно однорідних господарських засобів на синтетичних рахунках у грошовому вимірнику із зазначенням дати, номера і суми бухгалтерського запису, як правило, без пояснювального тексту. Записи в ці реєстри здійснюють на підставі первинних або згрупованих (у групувальних відомостях) документів. Реєстри синтетичного обліку бувають хронологічні (реєстраційний журнал), систематичні (Головна книга) і комбіновані (Журнал-головна, журнали-ордери, назву яких зараз змінено на журнали).

Реєстри аналітичного обліку призначені для відображення господарських операцій на окремих аналітичних рахунках, що деталізують зміст показників відповідного синтетичного рахунка. За допомогою цих реєстрів (книги аналітичного обліку, картки аналітичного обліку та ін.) забезпечується контроль за наявністю і змінами кожного виду господарських засобів, їх джерел, розрахунками з кожним дебітором і кредитором та ін.

Комбіновані облікові регістри призначені для одночасного здійснення синтетичного й аналітичного обліку. Органічне поєднання в одному реєстрі аналітичного і синтетичного обліку є характерною особливістю сучасної техніки ведення обліку. Такі регістри забезпечують можливість відображати відповідні об’єкти в аналітичному обліку й одночасно одержувати узагальнені синтетичні показники. Крім того, відпадає необхідність порівнювати записи на аналітичних і синтетичних рахунках: у такому реєстрі підсумки записів на аналітичних рахунках слугують підставою для бухгалтерських записів на синтетичних рахунках або замінюють їх.

За зовнішнім виглядом (за формою) облікові реєстри поділяють на бухгалтерські книги, картки, окремі листки, машинограми. Для прикладу наведена машинограма оборотного балансу синтетичних рахунків (табл. 2.1). За будовою облікові реєстри можуть бути односторонніми, двосторонніми, багатографними та шаховими. Односторонні реєстри передбачають, що вся облікова інформація відображається послідовно на одному боці аркуша. До них належать, наприклад, усі типові форми карток аналітичного

обліку. Двосторонні – передбачають поділ сторінки на дві частини: одну з них призначено для обліку дебетових

Таблиця 2.1

Машинограма оборотного балансу синтетичних рахунків за березень 20_____ р.

Залишок на початок місяця		Шифр рахунку	Оборот за місяць		Залишок на кінець місяця	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
2456730		10				
345		23	450000	45000	345	
950000		31	50000	100000	900000	
	548920	40				548920
	67950	63	60950			7000
і т.д.	і т.д.	і т.д.	і т.д.	і т.д.	і т.д.	і т.д.
3100 000	3 100 000	і т. д.	200 000	200 000	3180 000	3180 000

оборотів за певним рахунком, а іншу – кредитових.

Шахова будова реєстрів передбачає інший поділ вертикальними і горизонтальними лініями на клітинки (у вигляді шахової дошки), де кредитові обороти відображають по горизонталі, а дебетові – по вертикалі. Така будова значно скорочує кількість записів, оскільки подвійний запис тут здійснюється в один робочий прийом, посилює поточний контроль за відображенням операцій та підвищує аналітичні можливості бухгалтерського обліку.

Багатографні реєстри характеризуються тим, що одна їх графа (переважно дебетова) поділяється на кілька граф. Вони використовуються для аналітичного обліку за рахунками, суми яких ґрунтуються за певними показниками (наприклад, для обліку виробничих витрат за статтями калькуляції). Для відображення окремих статей витрат передбачено окремий стовпчик.

Записи в облікових реєстрах можуть бути прості, копіювальні, шахові, лінійно-позиційні. Вони можуть здійснюватися у ручному або машинному режимі. Прості – це такі записи, які здійснюються тільки в одному обліковому реєстрі в одному примірнику, наприклад, при веденні головної книги. Копіювальні – це записи, які забезпечують за

допомогою копіювального паперу відбиток на двох або більше листах реєстру. Наприклад, касову книгу ведуть під копірку, другий примірник якої є звітом касира. Копіювальні записи широко використовуються при складанні первинних документів, що скорочує обсяг облікової роботи.

Шахові записи забезпечують відображення господарських операцій за дебетом і кредитом кореспондуючих рахунків одноразовим записом, що скорочує обсяг облікових робіт, забезпечує наочність обліку та підвищує контроль. Лінійно-позиційні записи забезпечують відображення господарської операції за дебетом і кредитом рахунку по одній лінії, що зручно для контролю. Такі записи використовують, наприклад, для обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами – навпроти документа по надходженню цінностей ставиться відмітка про оплату з посиланням на відповідний документ

За автоматизованої обробки інформації облікові регістри можуть мати назви і журналів, і відомостей, і карток, і машинограм. Однак найчастіше зустрічаються назви облікових регістрів найбільш поширеної програми, що застосовується для ведення бухгалтерського обліку – “Бухгалтерія - 1С”, за різними версіями, найостанніша версія 8. Це – аналіз рахунку, аналіз рахунку по субконто (таблиця 2.2), оборотно-сальдова відомість (таблиця 2.3). Субконто означає певний рівень аналітики синтетичного рахунку.

Таблиця 2.2

Аналіз рахунку по субконто:10

Таблиця 2.3

Оборотно-сальдова відомість

Товариство з обмеженою відповідальністю "СІТІ"

Оборотно-сальдова відомість

за І квартал 2013 р.

Рахунок		Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
Код	Назва	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01	Орендовані необоротні активи	56 997,79				56 997,79	
08	Бланки суворого обліку	146,60				146,60	
09	Амортизаційні відрахування	35 547,83		7 142,46		42 690,29	
10	Основні засоби	207 292,15				207 292,15	
103	Будинки та споруди	13 950,00				13 950,00	
104	Машини та обладнання	175 010,70				175 010,70	
106	Інструменти, прилади та інвентар	18 331,45				18 331,45	
11	Інші необоротні матеріальні активи	25 779,10		6 742,45		32 521,55	
112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	25 779,10		6 742,45		32 521,55	
1121	Малоцінні необоротні матеріальні активи в запасі	1 170,00				1 170,00	
1122	Малоцінні необоротні матеріальні активи в експлуатації	24 609,10		6 742,45		31 351,55	
12	Нематеріальні активи	41 784,45				41 784,45	
127	Інші нематеріальні активи	41 784,45				41 784,45	
13	Знос необоротних активів		203 987,25		13 884,91		217 872,16
131	Знос основних засобів		137 233,10		6 805,21		144 038,31
1311	Знос основних засобів - виробничих		134 175,64		5 713,26		139 888,90
13114	Знос основних засобів - Будинки та споруди		5 029,62		290,65		5 320,27
13115	Знос основних засобів - Машини та обладнання		104 570,98		4 226,86		108 797,84
13117	Знос основних засобів - Інші основні засоби		24 575,04		1 195,75		25 770,79
1312	Знос основних засобів - невиробничих		3 057,46		1 091,95		4 149,41
132	Знос інших необоротних матеріальних активів		25 779,10		6 742,45		32 521,55
1321	Знос малоцінних необоротних матеріальних активів		25 779,10		6 742,45		32 521,55
133	Знос нематеріальних активів		40 975,05		337,25		41 312,30

Товариство з обмеженою відповідальністю "СІТІ"

Аналіз рахунку по субконто:10

Місця зберігання, Необоротні активи:, Групи НОА:

за І квартал 2013 р.

Субконто	Рахунок	З кред. рахунків	У дебет рахунків	З кред. рахунків	У дебет рахунків
				У валюті	У валюті
Всього:	Поч. сальдо	207 292,15			
Системный блок I945P/P-3.0G/2(2Mb/HDD	Поч. сальдо	3 571,60			
	Обороти				
	Кін. сальдо	3 571,60			
Стіл 1200*600	Поч. сальдо	440,00			
	Обороти				
	Кін. сальдо	440,00			

За ручного ведення облікових регістрів записи в них потрібно вести уважно, охайно, без помарок і підчисток. Проте в облікових реєстрах можуть бути допущені помилки, які виникають з різних причин: недбалість працівника, його низький кваліфікаційний рівень, несправність калькулятора або комп'ютера тощо. Помилки можуть бути в тексті операції, кореспонденції рахунків, арифметичних підрахунках тощо. Розбіжності виявляють шляхом візуального перегляду записів та їх відмічанням, яке полягає в тому, що перевірену суму позначають знаком „√" або крапкою (відмічають). Завдяки цьому видно, які записи уже перевірено. За автоматизованого обліку помилка знаходиться дуже швидко, що дозволяє робити програмне забезпечення обліку. Однак в усіх випадках помилку треба виправляти.

Для цього використовують такі способи виправлення помилок у облікових регістрах: коректурний, "червоне сторно", додаткового запису, переведення рахунку (протилежний сторно). Коректурний спосіб полягає в тому, що помилкові цифри або текст закреслюють однією рискою так, щоб можна було прочитати закреслене і над закресленим пишуть правильний текст або цифри. Пишеться надпис "Виправлено", підписується особа, яка зробила виправлення в обліковому реєстрі, зазначається дата виправлення.

Спосіб "червоне сторно" полягає в тому, що складається бухгалтерська довідка, де виявлена помилка відображається червоним чорнилом або зі знаком "мінус", а правильний запис робиться звичайним способом. Записом у реєстри даних довідки червоним чорнилом ліквідується (віднімається) неправильний запис, бо цифри, які записані червоним чорнилом, при підрахунку віднімаються, і тут же робиться правильний запис звичайним способом.

Цей метод є великим досягненням російського бухгалтера А.А.Беретті (1889 р.), ідея якого в тому, що на рахунках після виправлення залишаються абсолютно правильні суми. У західному обліку замість цього способу використовують спосіб "переведення рахунку", коли неправильний запис на рахунках міняють місцями таким чином, щоб отримати правильний запис. Спосіб "додаткового

запису” застосовують тоді, коли запис зроблено на відповідні рахунки в меншій сумі, ніж потрібно: суму, якої не вистачає на рахунках, записують тією ж проводкою.

Всі записи в облікових регістрах (реєстрах) підлягають узагальненню, яке проводиться у Головній книзі за ручного ведення обліку і у оборотно-сальдовій відомості – за автоматизованого. На її основі після звіряння записів складається оборотний баланс (у машинному варіанті – розглянута вище табл. 2.1) і звітність. Після цього у Головну книгу ніякі виправлення за поточний місяць не вносяться, а необхідні записи оформляють бухгалтерською довідкою і відображають у ній у наступному місяці. Ці довідки зберігають при відповідному обліковому реєстрі, в якому зроблено виправлення.

Від того, які підприємство використовує регістри, у якій послідовності та взаємозв’язку, за допомогою яких прийомів роблять у них записи, залежить вибрана форма обліку (форма ведення обліку), що буде розглянуто у темі 3.

4. Бухгалтерський контроль дотримання облікових регламентів та юридична відповідальність бухгалтерів

Важливу роль у дотриманні нормативно-правового забезпечення обліку відіграє бухгалтерський контроль, який забезпечує достовірність інформації, її доцільність, правильність, законність здійснюваних господарських операцій, повноту і своєчасність відображення їх в обліку, виявлення відхилень, що виникають в процесі діяльності.

Бухгалтерський контроль, будучи невід’ємною частиною бухгалтерського обліку, містить наступні складові: контроль дотримання облікової політики; перевірка дотримання правильності облікових процедур; перевірка точності записів; контроль збереження активів; попередження помилок і зловживань; визначення ефективності праці обліковців.

Основне завдання бухгалтерського контролю – забезпечення достовірності даних в процесі обліку, виконання якого досягається шляхом відділення обов’язків з ведення обліку від обов’язків з управління підрозділом,

обов’язків зі зберігання товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів. Бухгалтерський контроль переслідує наступні цілі: попередити втрати грошей, запасів чи товарів в результаті крадіжок чи зловживань; забезпечити точний облік фактів господарського життя за допомогою різних методик його документування та фіксування в облікових регістрах.

У практиці господарювання виділяють наступні цілі, що постають перед бухгалтерським контролем:

(1) не дозволяти відображати в обліку фіктивні господарські операції;

(2) належним чином отримувати дозвіл уповноваженої особи на здійснення тієї чи іншої господарської операції;

(3) контролювати, щоб здійснені господарські операції були дійсно відображені в системі бухгалтерських рахунків, за якими мають бути правильно підбиті та узагальнені підсумки.

Бухгалтерський контроль сприяє досягненню цілей господарюючого суб’єкта у попередження зривів в роботі; виявленні невикористаних ресурсів та попередженні безгосподарності; виявленню ступеня реалізації управлінських рішень тощо.

Бухгалтерський контроль за часом проведення поділяється на попередній, поточний і наступний. *Попередній контроль* здійснюється до початку проведення господарської операції і застосовується, зокрема, для підтвердження її доцільності і законності (або прийнятого управлінського рішення до моменту його реалізації). Бухгалтерією здійснюється попередній контроль при розробці заходів зі своєчасного складання річної звітності, обстеження умов зберігання запасів та грошових коштів, стану контрольно-пропускної системи тощо.

Поточний контроль полягає у відслідковуванні, встановленні відхилень, порушень та інших причин в ході здійснення господарських операцій. Він здійснюється колом посадових осіб, які проводять оперативний контроль первинної бухгалтерської документації при підписанні ними документів. Також поточний бухгалтерський контроль здійснюють шляхом перевірки правильності оформлення первинних облікових документів, облікових регістрів, записів

операцій в них, звітів підрозділів (центрів відповідальності). Виявлені в ході бухгалтерського контролю порушення працівник бухгалтерії, закріплений за певним об'єктом, записує до журналу обліку порушень, доповідає про них головному бухгалтеру і контролює їх усунення. За результатами перевірок складають акти або довідки, приймають відповідні управлінські рішення.

Наступний контроль проводиться після того, як відбулися господарські операції, що контролюються. Такий контроль охоплює перевірку правильності і законності проведених господарських операцій, виявляє порушення і зловживання, а також дає можливість розробити заходи щодо усунення недоліків та їх попередження в майбутньому.

Таким чином, організація бухгалтерського контролю за веденням облікової роботи дозволяє підвищити відповідальність бухгалтерів, які займають ту чи іншу посаду. Ця відповідальність регламентована законодавством через *юридичну відповідальність*. Згідно законодавства виділяють чотири види юридичної відповідальності: матеріальна, дисциплінарна, адміністративна та кримінальна.

Під *матеріальною відповідальністю* розуміють юридичну відповідальність, яка полягає у двосторонньому взаємному зобов'язанні як найнятого працівника, так і власника або уповноваженого ним органу, відшкодувати винною стороною шкоду, заподіяну власнику при виконанні трудових обов'язків, у встановленому законом розмірі та порядку.

Матеріальна відповідальність є специфічною мірою матеріального впливу, яка встановлюється тільки трудовим законодавством. Вона настає незалежно від притягнення працівника за завдану ним шкоду до будь-якого іншого виду юридичної відповідальності.

До переліку посад, що займають працівники, з якими може бути підписаний договір про повну матеріальну відповідальність, включені: завідувачі складами, магазинами, підприємствами громадського харчування, виробництвом, експедитори з перевезення вантажів, касири та інкасатори, інші. Діючим законодавством встановлено два види матеріальної відповідальності: повна та неповна (обмежена).

Повна *матеріальна відповідальність* - відповідальність, за якої на працівника покладено обов'язок відшкодувати нанесений ним збиток у повному обсязі без будь-яких обмежень. *Обмежена матеріальна відповідальність* настає лише при наявності певних дій та передумов, що призвели до втрат. Ця відповідальність може бути покладена на працівників, керівників та *бухгалтерів підприємства*.

Дисциплінарна відповідальність - вид юридичної відповідальності, що полягає у застосуванні до працівника конкретних заходів стягнення за скоєні ним дисциплінарні провини. Під дисциплінарною провиною розуміється протиправне навмисне невиконання або неналежне виконання своїх трудових (службових) обов'язків. Дисциплінарна відповідальність настає при порушенні трудової дисципліни. Таке порушення представляє собою протиправне невиконання або неналежне виконання працівником своїх обов'язків, що стосується і представників облікового апарату.

Метою дисциплінарної відповідальності є: забезпечення внутрішнього трудового розпорядку підприємства; виховання як самих порушників трудової дисципліни, так і інших працівників, щоб запобігти порушенням трудової дисципліни з їх боку. Застосовують наступні дисциплінарні стягнення: зауваження, догана, звільнення з роботи.

Для окремих категорій працівників, трудова діяльність яких регулюється статутами і положеннями про дисципліну, можуть бути передбачені і інші види дисциплінарних покарань. За один і той же неправомірний вчинок може бути накладено тільки одне дисциплінарне стягнення. Накладене дисциплінарне стягнення відображається в наказі, що виданий органом (посадовою особою), яка його застосувала, або усно (наприклад, зауваження) та оголошується винній особі під розписку.

До типових помилок і порушень відноситься невиконання багатьма бухгалтерами загальних вимог щодо створення, ведення, а також зберігання первинних бухгалтерських документів. Адже усі господарські факти, зафіксовані в бухгалтерському обліку, мають бути доказовими, тобто мати документально підтверджуючий

характер. Однак при оформленні і веденні документів трапляються випадки, коли необхідні реквізити відсутні, що ставить під сумнів можливість існування таких документів, відсутнє погашення документів штампом або підписом від руки із зазначенням дати, відсутні розпорядчі підписи тощо.

Дисциплінарне стягнення застосовують до порушника безпосередньо після виявлення проступку, але не пізніше одного місяця з дня його виявлення, не рахуючи часу звільнення працівника від роботи у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю або перебуванням його у відпустці.

Дисциплінарні стягнення застосовує орган, якому надано право прийняття на роботу (обрання, затвердження і призначення на посаду) цього працівника: керівником підприємства; зборами учасників товариства з обмеженою відповідальністю щодо директора підприємства тощо. Працівники, які обіймають виборні посади, можуть бути звільнені тільки за рішенням органу, що їх обрав.

До дисциплінарної відповідальності можуть бути притягнуті бухгалтери, які не виконують або несумлінно виконують покладені на них посадовою інструкцією трудові обов'язки, а також такі, які порушують трудову дисципліну: за спізнення на роботу, за прогул, за невиконання наказу директора, за неякісне оформлення документів бухгалтерського обліку, несвоєчасне здавання звітності тощо.

Адміністративна відповідальність - одна з форм юридичної відповідальності громадян і посадових осіб за здійснення ними адміністративного правопорушення або адміністративного проступку, яка передбачена Кодексом про адміністративні правопорушення. *Адміністративне правопорушення* - протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, що посягає на суспільні відносини, які охороняються законом і за яку законодавством передбачено адміністративну відповідальність.

Адміністративна відповідальність бухгалтера настає за порушення законодавства про оподаткування та підприємницьку діяльність, які відповідно до чинного законодавства за своїм характером не призводять до кримінальної відповідальності.

Підставами для притягнення бухгалтера до

адміністративної відповідальності є: а) відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням законодавства; б) приховування в обліку доходів та непродуктивних витрат; в) внесення помилкових даних до фінансової або статистичної звітності; г) несвоєчасне подання податкової та фінансової звітності або її неподання; д) порушення правил ведення касових операцій; ж) неприйняття заходів щодо відшкодування винними особами збитку від нестач, розтрат, крадіжок і безгосподарності; з) приховування посадовою особою підприємства розміру фонду оплати праці, з якого обчислюються внески на соціальне страхування; і) неподання органам соціального страхування звітів та інших документів з нарахування і сплати внесків на соціальне страхування; й) відсутність податкового обліку або ведення його з порушенням установленого порядку; к) несвоєчасне перерахування належних до сплати в бюджет податків і зборів і т.ін. За перераховані вище дії головний бухгалтер може бути оштрафований (суми визначаються законодавством). У разі, якщо він повторно протягом року з моменту першого притягнення його до адміністративної відповідальності, скоїть адміністративно карані дії, він сплатить підвищені штрафні санкції.

Кодексом про адміністративні правопорушення передбачено такі види адміністративних стягнень: попередження, штраф, конфіскація предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об’єктом адміністративного правопорушення; виправні роботи; адміністративний арешт. При малозначності скоєного адміністративного правопорушення орган (посадова особа), вповноважений на рішення справи, може звільнити порушника від адміністративної відповідальності й обмежитися усним зауваженням.

Суть *кримінальної відповідальності* полягає у застосуванні судом від імені держави до особи, що вчинила злочин (умисно або з необережності), державного примусу у формі покарання. Кримінальна відповідальність виражає офіційну оцінку поведінки особи як злочинну, а її самої - як злочинця.

До облікових працівників застосовується кримінальна

відповідальність за ухилення від сплати податків, а саме: а) неподання документів, пов'язаних із обчисленням і сплатою податків, зборів, інших обов'язкових платежів; б) приховування та заниження вартості об'єкта оподаткування; в) ухилення зареєстрованих суб'єктів підприємницької діяльності від взяття на облік у контролюючих органах; г) умисне заниження податкових ставок; д) умисно неправильне обчислення сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів або бази оподаткування; ж) неправомірне використання податкових пільг; з) неналежне виконання або невиконання обов'язків щодо нарахування та утримання обов'язкових платежів, що підлягають сплаті фіскальним органам.

Про умисний характер поведінки такого бухгалтера щодо недотримання податкового законодавства можуть свідчити, наприклад, такі обставини: складання і використання підроблених документів; ведення "подвійного" (офіційного і неофіційного) обліку активів; заниження обсягу реалізованих товарів; необґрунтоване завищення витрат тощо. За здійснення бухгалтером кримінального злочину, крім штрафу, позбавлення посади, до нього можуть бути застосовані такі заходи, як позбавлення волі та конфіскація майна.

Контрольні питання

1. Дати коротку характеристику нормативних документів, що регулюють систему бухгалтерського обліку.
2. В чому сутність державного регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності?
3. Що слід розуміти під організацією відкриття облікових регістрів?
4. Як відкрити облікові регістри за автоматизованої обробки інформації?
5. Що розуміють під поняттям "машинограма"?
6. Що розуміють під поняттям "аналіз рахунку по субконто"?
7. Яким цілям служить оборотно-сальдова відомість?
8. Як організувати виправлення помилок у облікових

регістрах?

9. Яка суттєва різниця між методами виправлення помилок у облікових регістрах “червоного сторно” і переведення рахунку?
10. Як організувати роботи із заповнення облікових регістрів у кінці року?
11. Які методи виправлення помилок у бухгалтерському обліку застосовують після складання балансу?
12. Які види бухгалтерського контролю ви знаєте?
13. Які види юридичної відповідальності застосовують до бухгалтерів?

Тести для самоконтролю

1. Серед названих суб’єктів права знайдіть суб’єкти нормативного регулювання обліку в Україні:

1. Державна податкова служба, Міністерство економіки;
2. Міністерство фінансів, Держкомстат, Державна податкова служба; Національний банк;
3. Державна податкова адміністрація, Національний банк;
4. Кабінет міністрів, Державна податкова адміністрація.

2. Заповнення облікових регістрів здійснюється з метою:

1. Узагальнення інформації для складання балансу;
2. Ведення детального аналітичного обліку, швидкого одержання результативної інформації;
3. Надання потрібної інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам;
4. Реєстрації, ущільнення, узагальнення та деталізації інформації для складання головної книги.

3. Система бухгалтерського обліку має наступні властивості:

1. Множину елементів, єдність головної мети для всіх елементів, наявність зв’язків між ними; цілісність та єдність елементів, структуру;

2. Послідовність, безперервність діяльності, превалювання змісту над формою, структуру і цілісність, єдність головної мети для всіх елементів;
3. Множину елементів, автономність підприємства, технологію облікового процесу;
4. Організацію праці у бухгалтерії, надання потрібної інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам.

4. Основні вимоги до складання бухгалтерських документів викладені у:
1. Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні";
2. Наказі про облікову політику підприємства й організацію бухгалтерського обліку;
3. Національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку;
4. Міжнародних стандартах фінансової звітності.

5. Система взаємопов'язаних облікових реєстрів (хронологічних і систематичних) із певною методикою відображення в них господарських операцій у певній послідовності – це:
1. Оборотно-сальдовий баланс;
2. Форма бухгалтерського обліку;
3. Субконто і аналіз рахунку;
4. Обробка облікових даних.

6. Аналіз рахунку за Субконто – це
1. Оборотно-сальдовий баланс або облік за синтетичними рахунками за автоматизованої форми обробки інформації;
2. Аналітичний облік за певним синтетичним рахунком за автоматизованої обробки облікової інформації;
3. Аналітичний облік за певним синтетичним рахунком за ручної обробки облікової інформації;
4. Аналітичний облік за певним синтетичним рахунком як за ручної, так і за автоматизованої обробки облікової інформації.

7. Чи є різниця між методами виправлення помилок у

облікових регістрах "червоного сторно" і переведення рахунку?

1. Перший застосовується тільки після складання балансу, а другий перед складанням балансу;
2. Це протилежні один одному методи, але несуть у собі один зміст виправлення помилки на рахунках;
3. Перший застосовується тільки після складання балансу, так само і другий після складання балансу;
4. Це однакові методи, але перший застосовують у вітчизняній практиці, а другий – у західному обліку.

8. Організація виправлення помилок в облікових регістрах проводиться за наступними методами:

1. За одним методом – коректурним;
2. За трьома методами: коректурним, червоного сторно, додаткових проводок;
3. За чотирма методами: коректурним, червоного сторно, додаткових проводок, переведення рахунку;
4. За двома методами: червоного сторно та коректурним.

9.Технологічний обліковий процес на підприємстві включає

1. Обробку даних за допомогою відповідних процедур, прийомів та способів відповідно до вихідної інформації;
2. Правильність, документальна обґрунтованість, відповідність даних дійсності;
3. Документування господарських операцій (первинний облік), поточний і підсумковий облік;
4. Бухгалтерську процедуру та підсумковий облік.

10. Особливістю облікових регістрів за автоматизованої обробки інформації є:

1. Дебетові обороти відображають в регістрах синтетичного обліку, а кредитові – в регістрах аналітичного обліку;
2. Дебетові обороти відображають як в регістрах синтетичного обліку, так і в регістрах аналітичного обліку;
3. Дебетові обороти відображають по вертикалі, а кредитові – по горизонталі;

4. І дебетові, і кредитові обороти відображають в оборотно-сальдовому балансі.

ТЕМА 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ: ОБ'ЄКТИ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ, ДОКУМЕНТООБІГ ТА ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА

℘ Мета вивчення теми

Засвоєння основних положень з організації облікового процесу та облікової політики на підприємстві, що дають інформаційне забезпечення ведення обліку за процедурою "від балансу до балансу".

Ключові слова та поняття: обліковий процес, процедура бухгалтерського обліку, облікова номенклатура, об'єкти облікового процесу, документообіг, електронний документообіг, електронний цифровий підпис, інформаційні системи.

ТЕМА 3.1. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ТА ЙОГО ОБ'ЄКТІВ

Основні питання

1.Поняття організації облікового процесу та модель послідовності його організації.
2.Організація документообігу.
3.Особливості організації електронного документообігу.
4.Організація облікового процесу за формами обліку.
5.Організація бухгалтерського обліку в умовах інформаційних систем.

Контрольні питання.

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ТЕМИ ВИ ПОВИННІ:

- розуміти поняття облікового процесу та процедури бухгалтерського обліку;

- знати три етапи збирання та узагальнення інформації як єдиного облікового процесу первинного, поточного і підсумкового обліку;

- будувати облікові номенклатури на трьох етапах первинного, поточного і підсумкового обліку;

- організовувати застосовування форм бухгалтерського обліку;

- знати організацію бухгалтерського обліку в умовах інформаційних систем.

1.Поняття організації облікового процесу та модель послідовності його організації

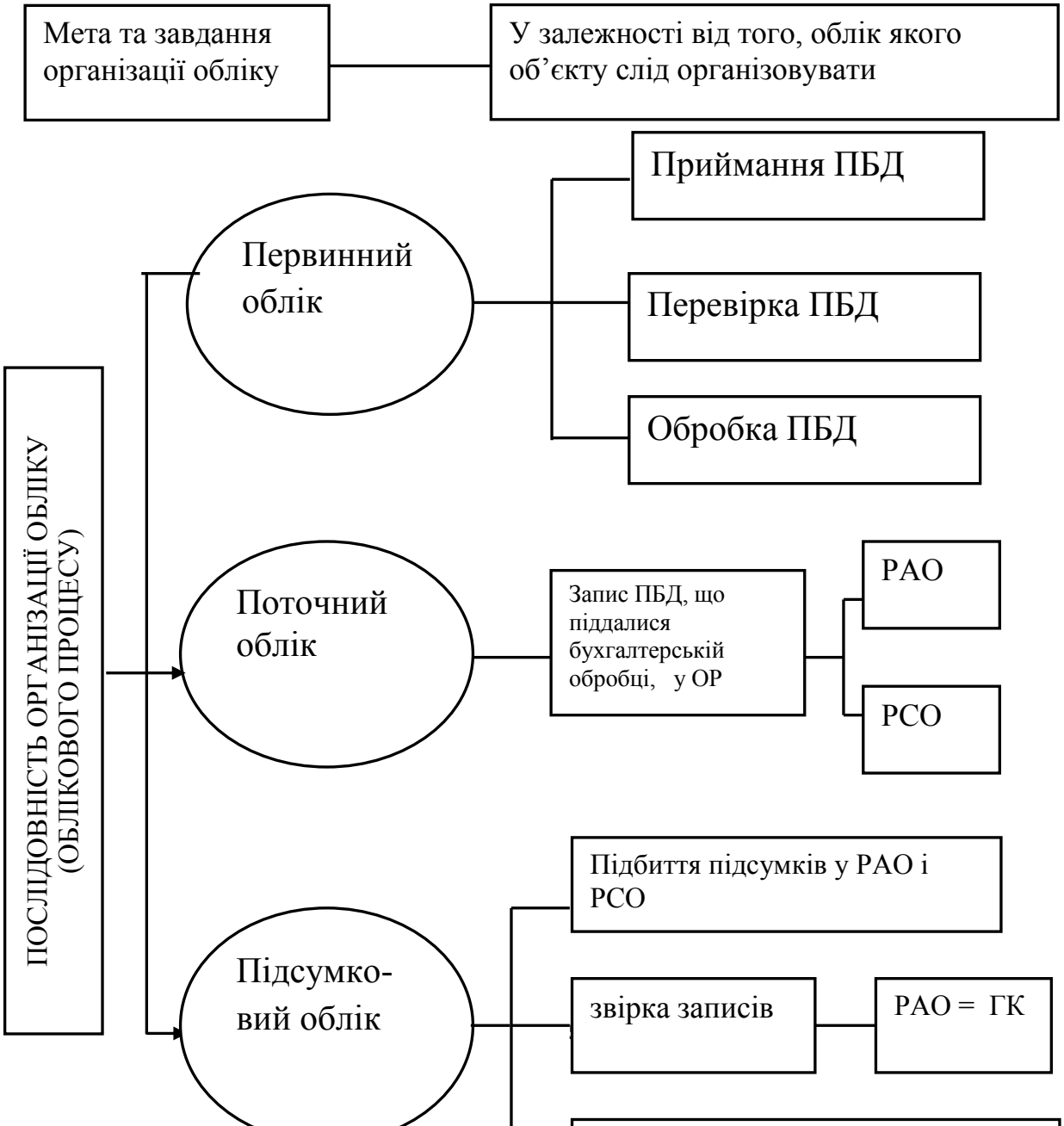
Найважливіше місце в усій системі організації обліку на підприємстві займає організація облікового процесу. Обліковий процес називають технологічним обліковим процесом, а також процедурою бухгалтерського обліку або обліковою процедурою. Це поняття означає послідовність організації бухгалтерських дій з відображення господарських операцій (або фактів господарського життя) у системі бухгалтерського обліку, починаючи із складання документів і закінчуючи бухгалтерським узагальненням. Бухгалтерська процедура є чітко визначеною, порушення в ній хоча б однієї ланки не дозволить отримати результат бухгалтерського обліку – бухгалтерський баланс і бухгалтерську звітність. Тому бухгалтерська процедура, яка здійснюється у межах облікового процесу, є основоположною в системі організації обліку. Без її знання неможливе здійснення облікового процесу – процесу послідовності організації облікових робіт.

Вважається, що технологію облікового процесу, з одного боку, складають методика й техніка (спостереження, вимірювання, нагромадження й зберігання) збирання інформації за допомогою найрізноманітніших групувань у регістрах обліку. З іншого, операції, з яких можна виділити шість видів (технічні, логічні, аналітичні, творчі, організаційні та допоміжні).

Так, технічні операції пов’язані із записами інформації до регістрів бухгалтерського обліку, сортуванням документів перед передачею до архіву; логічні – кодування документів,

складання бухгалтерських довідок; аналітичні – це перевірка за сутністю господарських операцій, що відображені у первинних документах; творчі – вибір варіантів рішень із альтернативних; організаційні операції мають адміністративну направленість, наприклад, підтвердження висновків комісії зі списання зіпсованих товарів; допоміжні пов'язані із веденням діловодства, архівними справами. В усіх випадках під операцією розуміють сукупність елементарних дій, пов'язаних єдністю цілі або змістом об'єкту праці, підпорядкованих одній меті – підготовці облікових даних для користувачів.

Для того, щоб отримати ці дані передусім їх потрібно зібрати, потім зафіксувати (зареєструвати), потім узагальнити і нарешті підготувати (провести відповідну інтерпретацію) для користувачів. Це – процес, який має чітко визначені три етапи, що зображено на рис. 3.1.



На першому етапі (його називають первинний облік) проводиться первинне спостереження через вимірювання, сприйняття об’єкта та його фіксацію у первинному носії інформації – документі. Оформлена документально інформація піддається бухгалтерській перевірці та обробці з метою наступної її реєстрації у облікових регістрах, у яких проводиться її систематизація та узагальнення. Тому наступний етап (етап поточного обліку) – це реєстрація інформації, що надійшла з першого етапу. Отримані таким чином дані надходять далі на етап завершення облікових робіт, який полягає у підбитті підсумків і складанні балансу (підсумковий облік). Всі ці етапи у взаємодії і являють обліковий процес, який підлягає організації (рис.3.1).

Виконуючи організацію облікової процедури (облікового процесу) бухгалтеру потрібно в першу чергу знати кінцеву мету своєї роботи, завдання і послідовність своїх дій. Мета (для чого все це потрібно) облікової процедури одна – створити необхідну для користувачів інформацію та своєчасно їм її надати. Послідовність процедури – це що (які операції), як (куди записувати, як рахувати) і в якому порядку слід виконувати. Меті та завданням із її досягнення підпорядковані усі дії, послідовність проведення яких однакова, а складовими частинами на усіх етапах облікового процесу є облікові номенклатури.

Облікова номенклатура (табл. 3.1) – це перелік господарських фактів про функціонування майна (господарські засоби) та капіталу (джерела утворення господарських засобів) у процесі господарської діяльності, а також результати цієї діяльності, які мають бути відображені у бухгалтерському обліку. Сприйняття та вимірювання того чи іншого факту господарського життя можливе лише тоді, коли об'єкти обліку конкретизовані у вигляді облікових номенклатур, особливо в умовах автоматизованої обробки облікової інформації.

Так, за ручної форми обробки інформації облікові номенклатури починаються від назви запасів, а от в умовах автоматизації обліку – від господарської операції "надходження матеріалів на склад", яка має певний шифр чи код, щоб потрапити у систему бухгалтерського обліку. Цей

Таблиця 3.1

Облікові номенклатури з організації обліку виробничих запасів

Характеристика даних для обліку	Використання облікових даних	У вираженні		У яких носіях інформації з'являється вперше	Примітки
		Натуральному	Вартісному		
Надходження запасів на склад: назва кількість ціна сума постачальник	Облік наявності та руху, контролю своєчасного надходження та розрахунків	 + + + – –	 – – – + +	Рахунок – фактура, товарно-транспортна накладна, прибутковий ордер, платіжна вимога	
Видача матеріалів: назва кількість ціна	Облік наявності та руху, контролю своєчасного	 + + + –		Вимога, забірні листи, лімітно-забірні картки,	

сума кому відпущено	вибуття	–	+ +	накладні на відпуск матеріалів на сторону	

код являє собою облікову номенклатуру.

Організація облікових номенклатур включає два види робіт: вибір облікової номенклатури (або формування) та складання їх переліку. Фіксування облікової номенклатури (даних) відбувається на будь-якому носії, однак вперше вона фіксується у первинному документі. З огляду на велику кількість та різноманітність документів їх систематизують, що здійснюють за допомогою формування за кожною окремою темою альбомів первинних документів.

Облікові номенклатури повинні бути організовані у певній послідовності, тобто за етапами організації облікового процесу. Як вище показано на рис. 3.1, існує три етапи організації облікового процесу: первинний, поточний і підсумковий облік, кожному з яких притаманні свої облікові номенклатури. Розглянемо це детальніше.

Облікові номенклатури на етапі *організації первинного обліку*. Первинний облік є першим етапом облікового процесу. Його основний зміст полягає в спостереженні, вимірюванні господарських фактів, явищ і процесів, фіксації результатів спостереження в носіях облікової інформації – документі. Об’єктами первинного обліку є облікові номенклатури, їх носії, документообіг і забезпечення. Тут у першу чергу визначають господарські факти, котрі мають бути зафіксовані в носії облікової інформації, щоб знайти своє відображення в системі бухгалтерського обліку. Тому організація первинного обліку починається з вивчення складу облікових номенклатур, на який впливають система показників звітності і об’єкти проміжного контролю їх формування. Після визначення облікових номенклатур починають відбір носіїв інформації, який закінчується процесом їх систематизації. Відносно документів така систематизація проводиться шляхом формування альбомів первинних документів.

Облікові номенклатури на етапі *організації поточного обліку.* Поточний облік є другим етапом облікового процесу. Під поточним обліком розуміють обробку, реєстрацію та запис даних первинного обліку, тобто носіїв інформації, в облікові реєстри, групування та їх перегрупування з метою отримання необхідної для користувачів звітної інформації.

Він включає обробку і систематизацію записів (реєстрацію) даних первинного обліку носіїв облікової інформації в облікові регістри, їх групування, підрахунок, перегрупування з метою отримання певної інформації. Всі операції поточного обліку можна умовно об'єднати в чотири види: передача; реєстрація; арифметичні розрахунки; групування і перегрупування.

Об'єктами поточного обліку є теж облікові номенклатури, їх носії, документообіг і забезпечення. Кожен із них складається з різних видів робіт, зміст яких і відрізняє поточний облік від інших етапів облікового процесу. Так, основним носієм облікової інформації стає обліковий регістр (розглянутий у попередній темі). За своїм змістом облікові номенклатури поточного обліку бувають двох видів: прості, що не підлягають подальшій деталізації та складні, що підлягають деталізації. Це стосується рахунків бухгалтерського обліку. Деякі синтетичні рахунки мають субрахунки і однорівневі аналітичні рахунки, в інших – аналітичні рахунки мають багато рівнів. Саме розробка облікових номенклатур є базою для розробки Робочого плану рахунків. Нового змісту набувають номенклатури поточного обліку. Основними видами носіїв інформації (номенклатури) є облікові реєстри.

Облікові номенклатури на етапі *організації підсумкового обліку.* Підсумковий облік (бухгалтерське, балансове узагальнення облікової інформації) є заключним етапом облікового процесу. В найбільш загальному вигляді його можна охарактеризувати як упорядковану сукупність операцій з формування показників, що відображають результати діяльності підприємств за звітний період. Організація підсумкового обліку багато в чому залежить від рівня організації обліку на перших двох етапах.

На цьому етапі облікового процесу, як і на етапі первинного обліку, приймають участь працівники інших управлінських служб підприємства. Визначення підсумкового обліку як частини облікового процесу передбачає ті організаційні елементи, сукупність яких формує його як об'єкт організації. Всі ці етапи облікового процесу працюють у взаємодії та взаємозалежності, маючи завжди одну мету і одне завдання відносно того чи іншого об'єкту, який підлягає відображати у системі бухгалтерського обліку. Тому всі ці процедури з організації облікового процесу за кожним об'єктом підпорядковані єдиній логічній послідовності, що показано вище у блок-схемі організації облікового процесу на рис. 3.1.

2.Організація документообігу

Як уже зазначалося у темі 2, при роботі з документами слід керуватися нормативними актами України, стандартами (ДСТУ), які передбачають складання документів за певними правилами, ведення номенклатури справ, створення архіву підприємства для забезпечення збереження найбільш цінних документів. В усіх цих випадках послідовність організації облікового процесу неможлива без упорядкованості руху первинних документів з метою своєчасного їх одержання для записів у бухгалтерському обліку. Для цього наказом керівника підприємства встановлюється графік документообігу, в якому вказуються порядок проходження документу від його створення до надходження в архів (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2

Графік документообігу документа

Затверджено наказом №_____від "_____" _____20___р.

Документ (назва)			
Створення документу	Надходження у бухгалтерію для перевірки	Бухгалтерська обробка	Передача до архіву

Кількість примірників	Відповідальний за виписку	Відповідальні за оформлення	Строки оформлення	Особи, що подають документ	Порядок і терміни подання	Бухгалтер, відповідальний за перевірку	Бухгалтер, що проводить обробку	Строки виконання	Бухгалтер, який передає до архіву	Строки подання

У графіку, зокрема, відображається: скільки примірників документу слід виписати, хто буде їх виписувати та які особи мають підписувати, дата складання документу або одержання від інших підприємств, прийняття його до обліку, передача в обробку та до архіву. Графік документообігу на підприємстві повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ; визначати мінімальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його автоматизації.

Контроль за дотриманням виконавцями графіку документообігу здійснюється головним бухгалтером, вимоги якого щодо порядку подання до бухгалтерії необхідних документів та їх бухгалтерської перевірки й обробки є обов’язковими для усіх підрозділів і служб підприємства. Слід зазначити, що незважаючи на всі заклики до бухгалтерів-практиків складати графіки документообігу за кожним окремим документом, на переважній більшості підприємств цього не роблять. Тому нерідко порушуються графіки складання звітності, оскільки несвоєчасно наданий у бухгалтерію відповідний документ не дозволяє вчасно його провести у системі подвійного запису, а тому неможливо своєчасно скласти бухгалтерський баланс.

На погляд авторів посібника, доцільнішим було б складання графіку документообігу не за кожним документом, а в цілому за окремою ділянкою роботи. Причому, акцентувати увагу слід у першу чергу на своєчасності складання звітності і лише потім говорити про відправляння документів до архіву. Наприклад, у матеріальному відділі, де відбувається велика кількість операцій із виробничими запасами, слід розробити графік наступної форми (табл. 3.3).

Важливим у документообігу є послідовний рух первинних документів від складання на самому підприємстві або отримання зі сторони, їх перевірка та обробка, запису у облікові реєстри (або регістри), а із останніх у бухгалтерські звіти і баланси, після чого вони підлягають обов'язковій передачі до архіву. Окрім первинних документів до архіву передаються і облікові регістри, і форми бухгалтерської звітності.

До передачі їх до архіву підприємства, вони повинні зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером. Останній несе також відповідальність і за осіб, яким доручив цю роботу. Бланки суворої звітності повинні зберігатися в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях, що забезпечують їх схоронність.

Видача первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерських звітів і балансів з бухгалтерії і з архіву підприємства, установи працівникам інших структурних підрозділів може проводитися тільки за рішенням головного бухгалтера. Вилучення первинних документів, облікових

Таблиця 3.3.

Графік документообігу по матеріальному відділу бухгалтерії

Затверджено наказом №_____від "_____" _____20___р.

Створення документу			Надходження у бухгалтерію для перевірки			Бухгалтерська обробка		Подання даних для складання звітності	
Назва документу	Відповідальні за оформлення	Строки оформлення	Особи, що подають документ	Порядок і терміни подання	Відповідальний за перевірку	Відповідальний за обробку	Строки виконання	Хто подає	Строки подання
Прибутковий ордер	Завідувач складом	При отриманні матеріалів	Завідувач складом	Разом із звітом кожного поне-ділка	Бухгалтер матеріаль-ного відділу	Бухгалтер матеріального від-ділу	кожного четверга	Бухгалтер матеріального відділу	1 числа кожного місяця

Лімтно-забірна картка	Завідувач складом	При відпуску матеріалів	Завідувач скла-дом	Разом із звітом кожного понеділка	Бухгалтер матеріаль-ного відділу	Бухгалтер матеріаль-ного від-ділу	Кожного четверга	Бухгалтер матеріального відділу	1 числа кожного місяця
І т.д...									

регістрів, бухгалтерських звітів і балансів у підприємств, установ може бути здійснено тільки за постановою органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної та податкової служб відповідно до чинного законодавства України.

Вилучення оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку відповідній посадовій особі підприємства, установи. З дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні посадові особи підприємства, установи повинні зняти копії та скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати їх вилучення.

У разі пропажі або знищення первинних документів, облікових регістрів і звітів керівник підприємства, установи письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення. Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджується керівником підприємства, установи. Копія акту надсилається органу, в сфері управління якого перебуває підприємство, установа, а також державній податковій інспекції – у 10-денний термін.

3.Особливості організації електронного документообігу

Організація обліку неможлива без постійних змін. Однією із таких змін є перекладення ведення обліку на електронні обчислювальні машини (ЕОМ), зокрема комп’ютери. Саме їх застосовує переважна більшість

підприємств для створення, накопичення і обміну інформацією, що здійснюється за допомогою системи електронного документообігу. Його організація має свої особливості, які починаються із самих понять. Розглянемо найважливіші із них.

Електронний документообіг – сукупність процесів створення, оброблення, правлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та у разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів.

У зв'язку із цим актуальним стає нормативно-правове забезпечення інфраструктури електронного документообігу. Як уже зазначалося у попередній темі, порядок і організація електронного документообігу, а також правовий статус і відносини з використання електронного цифрового підпису сьогодні в Україні регламентуються Законами України "Про електронний цифровий підпис" та "Про електронні документи та електронний документообіг" а також рядом нормативно-правових актів, прийнятих на їхнє виконання.

Інструментом, що дозволяє створити правові основи для електронного документообігу (в тім числі в мережі Інтернет) є електронний цифровий підпис. Він є одним із найважливіших обов'язкових реквізитів електронного документу. Це вид електронного підпису, отриманого за результатом криптографічного перетворення набору електронних даних, який додається до цього набору або логічно з ним поєднується і дає змогу підтвердити його цілісність та ідентифікувати ту особу, яка має підписувати такі документи.

У електронному документообігу з'явилися різноманітні поняття, які потрібно знати. Вони стосуються як самих документів, що створюються за допомогою ЕОМ, так і осіб, що їх створюють та підписують. Розглянемо їх детальніше.

Оригінал *електронного документу* – електронний примірник документу з обов'язковими реквізитами, у тім числі з електронним цифровим підписом автора документу. *Оригінал* електронного документа повинен давати змогу довести його цілісність і справжність у законодавчому

порядку і у визначених законодавством випадках може бути пред'явлений у візуальній формі відображення, в тому числі у паперовій копії.

Візуальною формою подання електронного документа є відображення даних, які він містить, електронними засобами або на папері у формі, придатній для сприйняття його змісту людиною. *Копія документа на папері для електронного документу* – візуальне подання електронного документа на документа на папері, яке засвідчене в порядку, встановленому законодавством. Електронну копію електронного документа засвідчують у порядку, встановленому законом.

У разі надсилання електронного документа кількох адресатам або його зберігання на кількох електронних носіях інформації кожний з електронних примірників вважається оригіналом електронного документа. Якщо автор створює ідентичні за документальною інформацією та реквізитами електронний документ і документ на папері, кожен з документів є оригіналом і має однакову юридичну силу.

Обов'язковий реквізит електронного документу – обов'язкові дані в електронному документі, без яких він не може бути підставою для його обліку та не матиме юридичної сили. *Електроні дані* – інформація, яка подана у формі, придатній для її бухгалтерської обробки електронними засобами.

Суб'єкти електронного документообігу – автор електронного документу; особа, що підписує електронний документ (підписувач); адресат та посередник, які набувають передбачених законом або договором прав і обов'язків у процесі електронного документообігу.

Автор електронного документа – фізична або юридична особа, яка створила електронний документ. *Особа, що підписує електронний документ (її називають підписувач)* – особа, яка на законних підставах володіє особистим ключем та від свого імені або за дорученням особи, яку вона представляє, накладає електронний цифровий підпис під час створення електронного документа.

Адресат – фізична або юридична особа, якій адресується електронний документ. *Посередник* – фізична або юридична

особа, яка в установленому законодавством порядку здійснює приймання, передавання (доставку), зберігання, перевірку цілісності електронних документів для задоволення власних потреб або надає відповідні послуги за дорученням інших суб'єктів електронного документообігу.

4.Організація облікового процесу за формами обліку

Виконуючи організацію облікової процедури (облікового процесу) або за ручної обробки інформації, або за автоматизованої бухгалтер має чітко знати послідовність записів у облікові регістри, вибір яких залежить від різних технологій запису в них та від різних форм обробки облікової інформації. Саме це і лежить у основні такого поняття як *форма обліку* або форма ведення обліку (або форма організації облікового процесу).

Під *формою обліку* (формою ведення обліку або формою організації облікового процесу) розуміють сукупність облікових регістрів, певну послідовність запису в них, з використанням особливих прийомів та методів, а також нагадати у контексті організації обліку. Історія розвитку обліку налічує багато форм його ведення: староіталійську, основоположником якої вважають Луку Пачолі (1494), новоіталійську, французьку, німецьку, російську (потрійну), шахову (1889), інтегральну, меморіально-ордерну, журнально-ордерну (1952) – *замінена на журнальну за Наказом МФУ №356 від 29 грудня 2000 р. (додаток В)*, журнальну, журнал-головну, таблично-автоматизовану, комп'ютеризовану, візуально-діалогову, спрощену, просту тощо.

Ті форми бухгалтерського обліку, які використовуються у сучасних умовах облікового процесу можна узагальнити у вигляді класифікації (рис.3.2). У ній форми обліку згруповані



Рис.3.2. Класифікація форм бухгалтерського обліку

за однією ознакою – способом обробки документів: форми обліку, що використовуються в умовах ручної обробки інформації, і форми обліку, що використовуються в умовах автоматизованої обробки інформації.

Коротко згадаємо основні форми обліку за ручної обробки інформації, які ще залишаються у використанні у окремих галузях діяльності і на невеликих підприємствах. Ознаки форм бухгалтерського обліку такі: наявність певної системи реєстрів хронологічного та систематичного (аналітичного і синтетичного) обліку, форма і зміст облікових реєстрів (окремі аркуші, книги, машинограми з відповідними реквізитами) та їх розміщення, взаємозв'язок окремих реєстрів, способи та технічні засоби запису господарських операцій у відповідні реєстри (уручну, за допомогою технічних засобів тощо).

Багато десятиліть на багатьох підприємствах використовувалася журнально-ордерна форма, на даний час інтерпретована в різного роду автоматизовані (машинні) форми обліку. В ручному виконанні ця форма набула назви журнальної за Методичними рекомендаціями, затвердженими Наказом МФУ N 356 від 29.12.2000.

Сутність журнальних форм обліку полягає у веденні багатографних, багатоколонних таблиць, які в залежності від призначення діляться на два види: для записів за дебетом рахунку – відомості, за кредитом – журнали. Журнали побудовані так, що в них нагромаджуються і підсумовуються дані для перенесення їх до звітних форм.

Для ведення бухгалтерського обліку на підприємствах невиробничої сфери з простим господарським процесом виробництва та невеликою кількістю господарських операцій

й до сьогодні застосовують спрощену форму обліку. Вона може застосовуватися: (а) без використання реєстрів обліку майна підприємства (проста форма); з використанням реєстрів обліку майна підприємства (комбінована форма).

Підприємства малого бізнесу, які застосовують просту форму обліку, реєструють первинні облікові документи, відображають операції на рахунках, визначають собівартість продукції і фінансовий результат у бухгалтерському реєстрі — книзі обліку господарських операцій (форма № К — 1). Для розрахунків з оплати праці працівників малі підприємства ведуть відомість обліку заробітної плати (форма № В — 8).

Підприємства, що ведуть облік з використанням реєстрів обліку майна підприємства, застосовують спеціальні відомості: “Відомість обліку основних засобів, нарахованих амортизаційних відрахувань (зносу)”; “Відомість обліку виробничих запасів, готової продукції і товарів”; “Відомість обліку витрат на виробництво”; “Відомість обліку розрахунків та інших операцій”; “Відомість обліку реалізації”; “Відомість обліку розрахунків з постачальниками”; “Відомість обліку заробітної плати”; “Шахова відомість”.

Невеликі підприємства також використовують такі прості форми, як журнал-головна (рис. 3.3) та проста.



Умовні позначення:
запис ⟶ ⟷ звірка записів

Рис.3.3. Схема організації ведення обліку за формою “Журнал-Головна”

При застосуванні форми обліку “Журнал-Головна” (рис. 3.3) більшість операцій протягом місяця групуються у допоміжних листках-розшифровках або групувальних відомостях. За цими відомостями раз на місяць складаються меморіальні ордери та оборотні відомості за аналітичними рахунками. Між даними листків-розшифровок та групувальних відомостей за необхідності проводиться звіряння записів. Дані з меморіальних ордерів щомісячно заносять до регістру синтетичного обліку – книги “Журнал-Головна”, яка являє собою оборотно-сальдовий баланс підприємства та є підставою для складання сальдового балансу встановленої форми. Перед складанням останнього бухгалтер повинен провести звіряння даних синтетичного обліку (журнал-головна) та аналітичного (оборотні відомості за аналітичними рахунками), щоб не було допущено помилок у обліку. Якщо під час звіряння виявляться помилки, то вони

повинні бути виправлені за методами, що були вивчені у попередній темі 2.

Ще простішою є форма обліку, яка має аналогічну назву – Проста форма бухгалтерського обліку. Це – розгорнута шахова відомість, у якій одночасно відображаються залишки

Таблиця 3.4

Проста форма бухгалтерського обліку

№п/п	Дата і № документа	Зміст операції	Сума	10 "Основні засоби"		30 "Каса"		31 "Поточний рахунок у банку"		І т.д.	
				Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
Сальдо за рахунками:				7000		300		1000			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	...	..

на початок (кінець) звітного періоду за кожним рахунком (відповідно за дебетом або кредитом), обороти за дебетом і кредитом за кожною господарською операцією та залишки на кінець. Таку форму можна використовувати при невеликій кількості рахунків – до 20.

Оскільки підприємства в переважній своїй кількості працюють з використанням комп'ютерів для обробки облікової інформації, тому описані вище форми обліку втрачають свої позиції, і на великих підприємствах більше не застосовуються. Там перейшли на форми обліку за автоматизованої обробки інформації, серед яких найбільш поширеними є комп'ютеризовані (або діалогово-автоматизовані) форми обліку, конкретний вид яких залежить від програмного забезпечення.

Комп'ютеризовані або діалогово-автоматизовані форми обліку характеризуються повною автоматизацією обробки та систематизацією облікової інформації, що дає змогу відображувати будь-які дані в обліку безпосередньо після введення їх в інформаційну базу даних. Систематизація та узагальнення облікових і аналітичних даних, що містяться в інформаційній базі, здійснюється автоматично та відображується в отриманих машинним способом вихідних даних обліку.

У цих формах обліку узагальнення даних у синтетичному та аналітичному обліку здійснюється одночасно на основі єдиної введеної первинної інформації. Ці форми обліку передбачають автоматизоване виконання завдань бухгалтерського обліку як за встановленими регламентами (відповідно до вимог складання звітності), так і за запитами окремих користувачів (наприклад, управлінського персоналу).

Комп'ютеризовані або діалогово-автоматизовані форми обліку передбачають видавання користувачам інформації у вигляді не тільки друкованих документів, а й відеограм. Контроль правильності ведення обліку також значною мірою автоматизується, що сприяє підвищенню вірогідності і точності облікових даних. При цьому на бухгалтерський апарат покладається контроль виконання зазначених робіт. Бухгалтерам надається можливість здійснювати перевірку показників, відображених у вихідних облікових регістрах, які мають назви "аналіз рахунку", "аналіз субконто" тощо. У процесі виконання такого контролю забезпечується зв'язок між даними аналітичного та синтетичного обліку і первинною документацією. Комп'ютеризовані форми обліку забезпечують обмежений доступ як до первинної, так і вихідної інформації введенням паролів, доступних лише тим, хто має доступ до інформації.

За усіх форм обліку послідовність бухгалтерської процедури "від балансу до балансу" залишається незмінною: первинні документи піддаються бухгалтерській перевірці та обробці, що дає змогу провести їх запис у облікові регістри: ручного чи автоматизованого вигляду. У них за допомогою подвійного запису у системі бухгалтерських рахунків систематизується (на синтетичних рахунках) і одночасно деталізується (на аналітичних рахунках) уся інформації про будь-який об'єкт. На її основі складаються оборотні відомості, які узагальнюються у одну таку відомість на кінець кожного звітного періоду – оборотно-сальдову, яку ще називають оборотно-сальдовий баланс. Саме цей регістр є підставою для складання балансу підприємства за встановленою формою звітності.

Перед складанням останнього бухгалтер повинен провести звіряння даних синтетичного обліку та аналітичного, щоб не було допущено помилок у обліку. Якщо під час звіряння виявляться помилки, то вони повинні бути виправлені за відомими вам чотирма методами виправлення помилок у облікових регістрах. Одночасно відображаються залишки на початок (кінець) звітного періоду за кожним рахунком (відповідно за дебетом або кредитом), обороти за дебетом і кредитом за кожною господарською операцією та залишки на кінець.

За будь-якої форми обробки інформації (або форми обліку), остання має забезпечити:

- одержання необхідної інформації про господарські процеси;
- групування та реєстрацію первинних документів;
- підвищення продуктивності праці обліковців у процесі підготовки первинних даних, їх обробки та запису в облікові регістри;
- щоденний облік у хронологічному та систематичному порядку всіх здійснюваних господарських операцій;
- максимальну економічність витрат на проведення облікових робіт;
- найбільш раціональний розподіл цих робіт між обліковими працівниками;
- оперативний контроль за рухом та наявністю майна, розрахунків, затрат, фінансових результатів тощо;
- оперативне одержання відомостей про діяльність підприємства, його підрозділів та їхню результативність;
- зберігання інформаційного фонду, який сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень.

Таким чином, сукупність засобів, прийомів та форм, за допомогою яких ведеться облік, становить *технологію бухгалтерського обліку.* Важливо пам’ятати, що підприємство повинно дотримуватись її протягом певного періоду часу (але не менше 1 року). Про зміну прийнятої технології бухгалтерського обліку в наступному обліковому періоді необхідно вказати в Наказі про облікову політику або в Примітках до річної фінансової звітності.

5. Особливості організації бухгалтерського обліку в умовах інформаційних систем

Комп'ютеризовані або діалогово-автоматизовані форми обліку реалізуються в умовах інформаційних систем і зокрема з використанням автоматизованих робочих місць бухгалтера (АРМБ). У таких умовах змінюється роль бухгалтерського обліку, а отже, його методика ведення та організація цих робіт. Змінюється й цільове призначення бухгалтерського обліку. Він не тільки надає інформацію зовнішнім користувачам за їх запитами, а й дедалі більше стає важливою складовою системи управління підприємством.

Інформація бухгалтерського обліку доповнює інші інформаційні системи, причому основну частину вхідної інформації він дістає безпосередньо із цих систем. Перетворившись на одну із інформаційних підсистем, бухгалтерський облік відіграє чи не основну функцію управління в умовах застосування автоматизованих систем.

За комплексного підходу до організації бухгалтерського обліку в умовах автоматизованої обробки інформації відбувається перехід від організації окремих елементів обліку до організації цілісних наборів елементів інформаційних систем, а також налагодження взаємозв'язків між окремими підсистемами і комплексами завдань. Серед них: (1) визначення ролі і місця бухгалтерського обліку в системі управління підприємством; (2) класифікації завдань інформаційної системи обліку; (3) з'ясування характеру зв'язків між ними; (4) встановлення особливої інформаційної мови бухгалтера, яка дасть змогу користувачеві працювати в діалоговому режимі.

Важливою умовою в цих умовах є створення такого засобу передавання інформації користувачам, щоб була змога правильного її сприйняття розуміння. Тут також необхідна правильна побудова комунікаційних процесів, оскільки облік – це інтегрована система збору, реєстрації, обробки, зберігання й передавання облікової інформації. Принципи комунікації дають змогу виробити найбільш оптимальні обсяги, терміни та напрями інформаційних потоків не лише в

обліку, а й у інших функціях управління, які користуються обліковою інформацією. У цих умовах обліковець несе відповідальність не лише за формування облікових показників, а й передавання їх користувачам. Для цього він має передусім визначити, які запити ставлять до інформації користувачі, оскільки лише потреба в інформації є встановленням комунікації. Як учасник інформаційної системи представник облікового апарату виконує і такі функції, як: створювача інформації, її передавача, її користувача, її інтерпретатора, передаючи її за допомогою різноманітних зв'язку для тих чи інших користувачів.

Ці завдання дозволяє обліковцю виконувати різні функції обліку, особливо коли організовано АРМ бухгалтера. Саме за цієї форми обробки і передачі інформації не спостерігається дублювання розв'язування одних і тих самих завдань. Інформаційна система обліку має вливатися в загальну інформаційну систему підприємства, у якій має бути взаємоузгодженість між комплексами облікових завдань і завдань інших інформаційних систем підприємства (контролю, аналізу і внутрішнього аудиту).

Функціональні завдання взаємодіють на інформаційній основі, коли обмін інформацією можливий за наявності класифікаційного переліку завдань. Такий перелік допомагає позитивно впливати на технологію обробки облікових даних за допомогою АРМБ. Розмежування за класифікаційними ознаками також дає змогу локалізувати однорідні завдання, типізувати їх обробку, використовувати в системі управління, встановлювати інформаційні зв'язки.

Завдання бухгалтерського обліку, зазвичай, класифікують за економічним змістом вихідних показників. Таке групування є підставою для визначення основних типів АРМ бухгалтера: (1) АРМ бухгалтера власності засновників; (2) АРМ бухгалтера з обліку основних засобів; (3) АРМ бухгалтера з обліку матеріальних цінностей; (4) АРМ бухгалтера з обліку праці і заробітної плати; (5) АРМ бухгалтера з обліку затрат на виробництво; (6) АРМ бухгалтера з обліку готової продукції, її реалізації, визначення доходів та фінансових результатів; (7) АРМ бухгалтера з обліку фінансово-розрахункових операцій;

(8) АРМ бухгалтера зведеного обліку та складання звітності. Кожному з перелічених АРМБів (комплексів виконання облікових завдань) відповідає певний їх перелік та розподіл.

При цьому можливі різноманітні варіанти такого розподілу завдань між бухгалтерією і підрозділами, однак в усіх випадках інформаційні взаємозв'язки мають здійснюватися за такими правилами: а) використання взаємної інформації; б) спорідненість окремих джерел інформації; в) одноразове використання первинних носіїв інформації; г) єдність системи кодування інформації; д) наявність зворотного зв'язку; ж) єдність системи показників.

Обліковий процес в умовах використання АРМБ характеризується як ланцюжок взаємопов'язаних робочих місць – бухгалтера, а також працівників, пов'язаних з організацією бухгалтерського обліку. Автоматизація послідовності розв'язування завдань забезпечує чітку організацію технологічного облікового процесу, дає змогу уникнути повторного виконання окремих кроків. Під час автоматизації бухгалтерського обліку важливим є формування облікових функцій для певного переліку завдань, що розв'язуються на АРМБ. Програмні засоби мають орієнтуватися на поставлені завдання у будь-який момент, а АРМБ мають формуватися з урахуванням взаємозв'язку завдань, функцій в єдиному інформаційному обліковому процесі підприємства.

Сформувавши відповідні комплекси завдань з урахуванням їх взаємозв'язків, завдяки повній автоматизації можливо розв'язувати облікові, контрольні й аналітичні задачі одночасно. Цьому сприяє відповідна організація обліку, і зокрема: розробка схем документопотоків первинних та зведених носіїв інформації; схем приймання-передачі первинної інформації за ланцюгом її просування (від реєстрації до узагальнення); схем використання облікової інформації; порядку, послідовності і часу розрахунків облікових даних; порядку санкціонованого доступу до облікової інформації. Все зазначене вище дає змогу побудувати інтегровану систему обробки та надання користувачам облікової інформації.

Контрольні питання

1. З яких блоків складається обліковий процес?
2. Що являє собою технологія облікового процесу?
3. Чи відрізняється технологія обліку від технології облікового процесу?
4. Що розуміють під обліковою процедурою?
5. Що являє собою форма бухгалтерського обліку?
6. Які форми обліку ви знаєте і як їх можна класифікувати?
7. Дайте характеристику форм обліку за ручної обробки інформації?
8. Які характерні риси мають форми обліку за автоматизованої обробки інформації?
9. Як слід бухгалтеру вибирати форму обліку?
10. Що вона повинна забезпечувати при раціональній організації облікового процесу?
11. Якій меті підпорядкована організація облікового процесу?
12. Чому потрібна у обліковому процесі певна, чітко визначена, послідовність дій?
13. Яка особливість організації бухгалтерського обліку в умовах інформаційних систем?
14. Яку роль в інформаційній системі підприємства відіграє АРМ бухгалтера?

ТЕМА 3.2. ОРГАНІЗАЦІЯ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Мета вивчення теми

Оволодіти знаннями щодо основних положень з організації облікової політики на підприємстві, призначення наказу про облікову політику, його складових, порядку складання робочого плану рахунків.

Ключові слова та поняття: облікова політика; чинники, що впливають на зміни облікової політики; наказ, поріг суттєвості, робочий план рахунків.

Основні питання

1. Поняття облікової політики (ОП), її суб'єкти, об'єкти та елементи на різних рівнях.
2. Чинники, під впливом яких формується облікова політика, етапи її формування.
3. Наказ про облікову політику підприємства, його складові елементи.
4. Порядок розробки робочого плану рахунків.

Контрольні питання.

Тести для самоконтролю.

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ТЕМИ ВИ ПОВИННІ:

- розуміти поняття облікової політики обліку;
- розрізняти суб'єкти, об'єкти та елементи облікової політики на різних її рівнях;
- визначати чинники, під впливом яких формується облікова політика;
- проводити роботи з організації (формування) облікової політики підприємства;
- уміти складати Наказ про облікову політику підприємства;
- розраховувати поріг суттєвості для операцій, об'єктів обліку та статей звітності, що встановлюється на підприємстві;
- розробляти робочий план рахунків.

1. Поняття облікової політики (ОП), її суб'єкти, об'єкти та елементи на різних рівнях

Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" *облікова політика* – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Тобто це вибір самим підприємством певних і конкретних методик, форми і техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з чинних нормативних актів і особливостей діяльності підприємства.

Під політикою обліку розуміють сферу діяльності державних органів (наприклад, Управління методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України) або інститутів, утворених через державні та міжнародні об'єднання бухгалтерів, спрямовану на нормалізацію або стандартизацію бухгалтерського обліку. Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" статтею 1 та НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" ст. 1 облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Статтями 2 Закону та ст. 6 НП(С)БО №1 визначений принцип послідовності облікової політики – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності. За ст. 8 Закону підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства. Це означає вибір самим підприємством із року в рік певних і конкретних методик, форми і техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з чинних нормативних актів і особливостей діяльності підприємства.

Значення облікової політики як інструменту організації бухгалтерського обліку полягає у забезпеченні користувачів, в тому числі і держави, достовірною інформацією про стан та результати діяльності підприємства. Вважають, що поняття облікової політики виникло у кінці 80-х та початку 90-х рр. XX ст. Його пов'язують з поняттям облікового відсотку (дисконту) – плати, що утримується банками при придбанні (обліку) векселів, цінних паперів й інших боргових зобов'язань до настання терміну платежу за ними.

Основна мета облікової політики – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, що є необхідною для всіх користувачів фінансової звітності метою прийняття відповідних рішень. Облікова політика має бути такою, щоб можна було отримати оптимальні фінансові

результати, підтримувати ліквідність та фінансову стійкість, внаслідок чого підприємство буде привабливим для інвесторів та кредиторів.

Суб'єкти, об'єкти та елементи облікової політики на різних її рівнях можна об'єднати щонайменше у три групи: перша група (I) – це рівень міждержавної облікової політики, дії колегіальних органів якого спрямовані на узгодженість принципів ведення обліку в межах об'єднань світової економіки; другий рівень (II) – це рівень державної облікової політики, за якого відповідні професійні організації встановлюють єдині принципи введення обліку в межах держави; третій рівень (III) – рівень окремого підприємства, коли його власник(ки) або особи, уповноважені власником, самостійно встановлюють ті чи інші норми для обліку об'єктів, однак в межах встановлених на вищих рівнях норм. Кожний рівень включає свої складові: суб'єкти, об'єкти, елементи. Всі вони узагальнені у таблиці 3.3.

Названі складові можуть тим чи іншим чином видозмінюватися, що залежить від чинників, які впливають на облікову політику на кожному її рівні.

Таблиця 3.3

Суб'єкти, об'єкти та елементи облікової політики на різних її рівнях

Рівні облікової політики	Суб'єкти	Об'єкти	Елементи
А	1	2	3
I Міждержавна облікова політика	Представники колегіальних органів влади або професійні організації на міжнародному рівні	Сукупність дій, спрямованих на узгодженість принципів введення обліку в межах об'єднань світової	Законодавчі акти, правила, стандарти, норми, інструкції, рекомендації, тлумачення,

Продовження таблиці 3.3

А	1	2	3
		економіки	положення для міжнародних ринків
II	Представники	Встановлення	Законодавчі акти,

Державна облікова політика	органів державної влади або професійні організації	єдиних принципів введення обліку в межах держави	правила, стандарти, норми, інструкції, рекомендації, тлумачення, положення у межах однієї країни
III Облікова політика підприємства	Власник(ки) підприємства, особи, уповноважені власником	Будь-яка норма або позиція підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої є альтернативні варіанти	Методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства

2.Чинники, під впливом яких формується облікова політика, етапи її формування

На кожному рівні формування облікової політики підпорядковане під ті чи інші обставини або чинники, від яких вона залежить. Такими чинниками, наприклад, можуть бути форми власності (приватне підприємство, підприємство колективної власності, комунальне підприємство, державне підприємство), від якої нерідко суттєво залежить ведення обліку та його організація на підприємстві. Ведення бухгалтерського обліку державного підприємства буде орієнтуватися на вимоги до облікової інформації не лише різних зовнішніх і внутрішніх користувачів, а ще й вищих державних органів влади, які контролюють це підприємство; у той час як приватне підприємство орієнтується лише на запити зовнішніх та внутрішніх користувачів його інформації, і не надає її будь-яким іншим державним органам влади, яким не є підпорядкованим. Таких чинників велика кількість, назвемо лише найбільш суттєві, що згруповані у табл.3.4.

Таблиця 3.4

Чинники, під впливом яких формується облікова політика

Назва чинника	Сутність чинника
1	2
види та організаційні форми*, за якими класифікують підприємства за формою власності	приватне підприємство, підприємство колективної власності, комунальне підприємство, державне підприємство тощо
за часткою іноземних інвестицій у статутному капіталі (СК)	підприємство з іноземними інвестиціями (якщо у СК інвестиція не менеше 10%), іноземне підприємство (у СК інвестиція 100%),
залежно від способу заснування та формування статутного капіталу	підприємства унітарні та корпоративні (або кооперативні)
галузь або вид діяльності	промисловість, будівництво, транспорт, торгівля тощо
система оподаткування за ПКУ	загальна система оподаткування; спрощена система оподаткування
стратегія фінансово-господарського розвитку підприємства	цілі і завдання на довго- чи короткострокову перспективу, очікувані інвестиції
рівень кваліфікації бухгалтерських та інших економічних кадрів, що створюють економічну інформацію для користувачів	знання та уміння оперативно готувати та використовувати облікову інформацію

** статею 63 Господарського кодексу України визначені види та організаційні форми підприємств залежно від форм власності і способів розмежування управління майном*

Організація формування облікової політики полягає в тому, що з усієї сукупності способів реалізації названих прийомів обираються придатні на даний момент за конкретних умов. Обрані способи ведення бухгалтерського обліку повинні забезпечувати обліковий процес, в результаті якого формується повна і достовірна картина майнового і фінансового стану підприємства. До способів ведення бухгалтерського обліку належать способи: документація і інвентаризація, оцінка і калькуляція, рахунки і подвійний запис, балансове узагальнення і звітність. Однак при формуванні облікової

політики звертають увагу на ті способи, які мають альтернативу. Зокрема, це стосується методів оцінки об'єктів обліку, що детальніше буде розглянуто за окремими об'єктами обліку у відповідних темах.

За будь-яких умов при формуванні облікової політики необхідно дотримуватися принципів обліку, що передбачені Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Згідно з ними облікова політика має формуватися у певній послідовності, коли кожен попередній етап забезпечує здійснення наступного. Усі ці етапи можна об'єднати у три групи (рис.3.4).

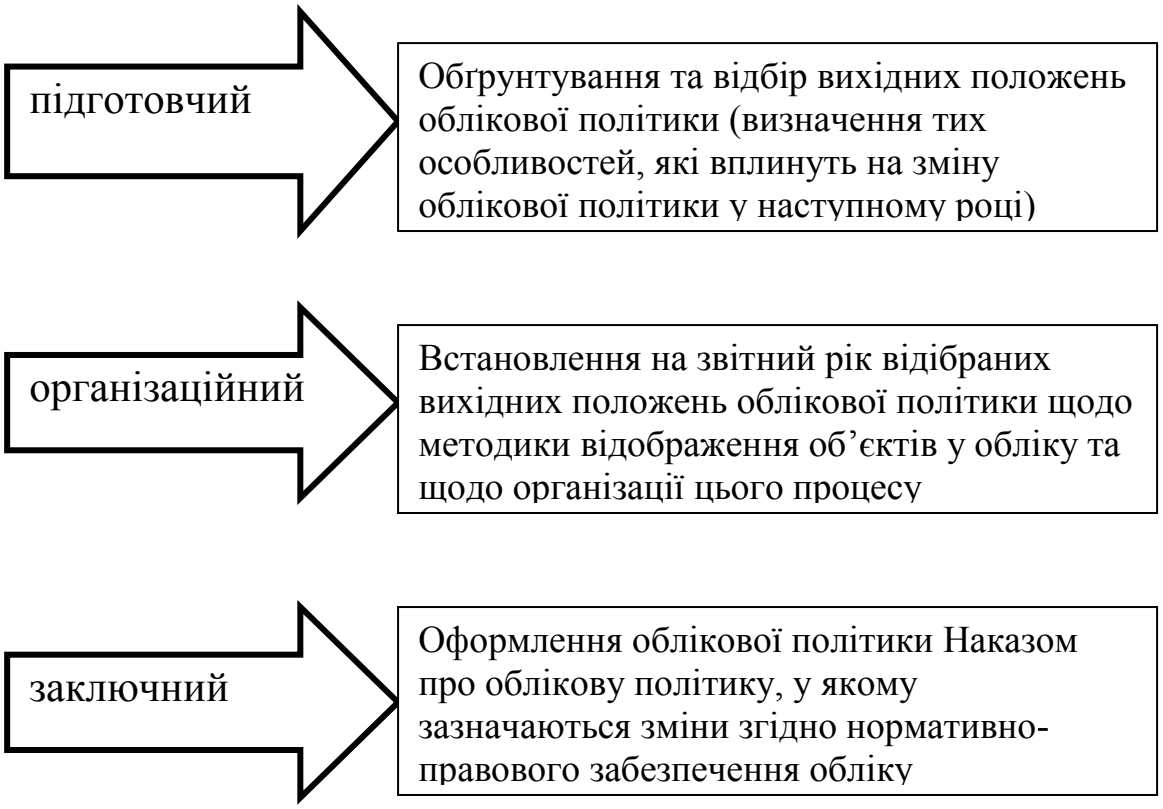


Рис. 3.4. Основні етапи формування облікової політики

Формування облікової політики керівник підприємства, зазвичай, доручає спеціально створеній компетентній комісії, яка виконує наступні функції: (1) проводить аналіз законодавства і господарської ситуації на підприємстві; (2) відстежує зміни у системі стандартів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності; (3) аналізує нові способи

ведення обліку з точки зору їх придатності для використання на підприємстві; (4) надає рекомендації щодо змін (у разі необхідності) облікової політики; (5) робить підготовку відповідних розпорядчих документів. Висновки комісії із формування облікової політики стають основою для складання Наказу про облікову політику (додаток Б), який затверджується наказом керівника.

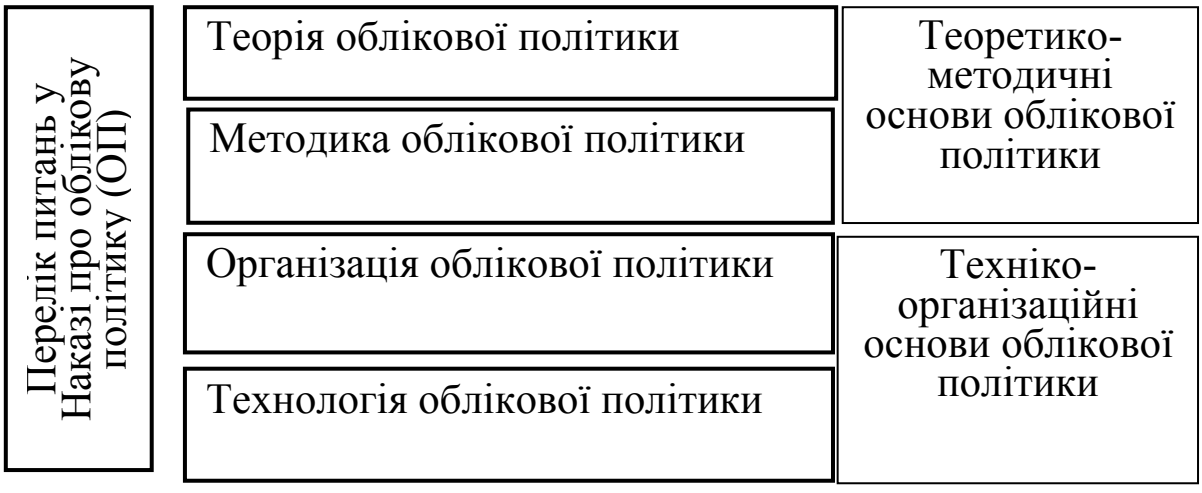
3. Наказ про облікову політику підприємства, його складові елементи

Наказ про облікову політику (додаток Б) є одним із перших документів, які використовуються податковими органами контролю, аудиторськими фірмами та іншими відповідними службами при перевірці діяльності підприємства, тому він повинен відповідати усім вимогам існуючого законодавства. Розглянемо порядок його формування. Перелік питань, що висвітлюються в Наказі про облікову політику можуть включати різноманітні питання, які можна об’єднати у кілька блоків.

Зазвичай, формування облікової політики спирається на теорію обліку, на основі якої розробляється методика облікової політики; друга частина – на техніко-організаційні основи. Такий взаємозв’язок блоків показано на рисунку 3.5.

Теорія облікової політики включає:

принципи обліку; нормативно-законодавчі акти; наукові положення конструювання підсистем обліку; визначає теоретичні основи бухгалтерського обліку (предмет, метод, прийоми складання документів, способи ведення регістрів та складання звітності).



Організація облікової політики визначає:

вибір форми організації обліку; структуру бухгалтерії та послідовність організації обробки інформації; розробку посадових інструкцій бухгалтерів; розробку внутрішніх стандартів чи інструкцій; взаємодію бухгалтерії з управлінськими службами; інші аспекти діяльності облікового апарату.

Методика облікової політики – це:

способи ведення обліку; отримання, обробки, фіксації, передачі інформації, правила ведення рахунків; встановлення резерву сумнівних та безнадійних боргів; способи обліку та розподілу накладних витрат і включення їх до собівартості; утворення статутного, додаткового, резервного капіталу; порядок визначення результатів діяльності тощо. Методика облікової політики деталізується у Наказі про облікову політику безпосередньо у його складових елементах, що буде розглянуто далі.

Технологія облікової політики включає:

форму ведення бухгалтерського обліку; робочий план рахунків; організацію документообігу та внутрішнього контролю; порядок складання регістрів обліку та форм звітності; порядок проведення інвентаризації майна та зобов’язань тощо.

Оскільки ніяких вимог до формування облікової політики підприємство не отримує від контролюючих органів, тому воно самостійно обирає включення до Наказу або усіх чотирьох напрямків окремими блоками, або одночасно по два блоки разом: один - це теоретико-методичні основи облікової політики, другий – техніко-організаційні. Найчастіше в практиці підприємств зустрічається саме такий підхід, що відображено у додатку Б.

Відповідальність за організацію формування облікової політики несуть директор і головний бухгалтер, безпосередню участь у її формуванні беруть інженерно-технічна, планово-економічна та інші служби підприємства, відповідальні за планування тих чи інших важливих показників діяльності. Керівництво підприємства має забезпечити незмінність облікової політики протягом всієї господарської діяльності за принципом послідовності.

Основні вимоги та правила щодо збереження незмінною облікової політики викладені у П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах". Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Зміни у обліковій політиці дозволені П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" ст. 9, де, зокрема визначено, що: (1) облікова політика може змінюватись тільки, якщо змінюються статутні вимоги; (2) змінюються вимоги органу, який затверджує Положення (стандарти) бухгалтерського обліку; (3) якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства. Зміна облікової політики, що відбулася протягом звітного року, має бути обґрунтована і розкрита в Примітках до фінансової звітності.

Відображення у фінансовій звітності впливу зміни облікової політики на події та операції минулих періодів здійснюється шляхом: (а) коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо вони вплинули на його величину; (б) повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів. Однак зміни у обліковій політиці, що плануються на наступний звітний рік, відображаються спершу у Наказі про облікову політику, що формується на початок кожного звітного року.

У Наказі про облікову політику *визначається суттєвість облікової інформації.* Згідно з вимогами НП(С)БО 1 "суттєвість" є якісною характеристикою фінансової звітності, яка означає включення до фінансової звітності відомостей про будь-яку господарську операцію чи іншу подію господарського життя за умови, що така інформація є суттєвою з позиції

певного користувача (або групи користувачів) звітності незалежно від кількісної (вартісної) оцінки відповідного показника звітності.

Методичними рекомендаціями у листі Мінфіну від 29.07.2003 р. № 04230-04108 введений термін “поріг суттєвості”, під яким розуміють абсолютну чи відносну величину, що є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації. Такий кількісний поріг за НП(С)БО 1 для статей балансу може бути визначений у діапазоні до 5 відсотків бази, або підсумок класу активів, власного капіталу, класу зобов’язань у діапазоні до 15 відсотків обраної бази; для статей звіту про фінансові результати базою може бути обрано суму чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 відсотків бази або фінансового результату від операційної діяльності у діапазоні до 25 відсотків.

Окрім суттєвості облікової інформації, наказ про облікову політику складається й з інших складових елементів облікової політики та їх нормативно-правового забезпечення, про що йшлося вище.

4. Порядок розробки робочого плану рахунків

Організація розробки робочого плану рахунків. Організація облікової політики передбачає створення робочого плану рахунків, що має дві мети:

- перша, щоб знати основний перелік рахунків, що застосовує підприємство;
- друга підпорядкована цілям обробки облікової інформації в автоматизованому режимі.

Перед тим як приступити до організації його розробки, потрібно знати, по-перше, загальне завдання плану рахунків, яке полягає в установленні науково обґрунтованої, взаємопов’язаної системи синтетичних групувань з тим, щоб надавати можливість отримувати однорідні економічні показники про роботу підприємств та організацій за галузями економічної діяльності, економічними районами, а також в масштабі економіки країни. По-друге, необхідно ґрунтуватися на нормативному Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій

підприємств і організацій (затвердженим наказом Міністерства фінансів України (далі – МФУ) від 30.11.99 р. № 291) та Інструкцією про застосування Плану рахунків (затверджену наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291 із змінами та доповненнями.

В організації бухгалтерського обліку на основі національних П(С)БО, План рахунків є визначальним, оскільки відповідає цілям і завданням ринкової економіки, тісно пов'язаний з формами власності, організацією підведення кінцевих результатів роботи внутрішніх підрозділів підприємства (центрів відповідальності, цехів, бригад та ін.) Він є методологічною основою побудови всієї національної системи обліку.

Це – систематизований перелік назв і символів рахунків, призначених для конкретного підприємства з метою обліку існуючих активів і джерел їх утворення, а також господарських процесів, які при цьому здійснюються, завершений коментарем (інструкцією), що пояснює зміст і взаємозв'язок (кореспонденцію) цих рахунків. План рахунків є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку і є обов'язковим для всіх підприємств.

Чинний План рахунків розмежовує рахунки, що забезпечують потреби фінансового та управлінського обліку: дозволяє створювати інформацію для різних рівнів управління, а також для зовнішніх користувачів. Крім того, він зумовлює зручне запам'ятовування рахунків і користування ними з ефективним застосуванням ЕОМ. Саме організація розробки робочого плану рахунків і підпорядкована цілям обробки облікової інформації здебільшого в автоматизованому режимі, хоч і для ручної обробки інформації такі дії бухгалтерії теж потрібні.

Розробка робочого плану рахунків полягає у складанні систематизованого переліку об'єктів поточного обліку. В ньому кожному об'єкту, групі, підгрупі, субпідгрупі присвоюють порядковий номер. Виходячи з порядкового номера об'єкта найбільшої групи, номерів груп, установлюють номер для кожного об'єкта і записують його в перелік. Наведемо приклад такого об'єкту обліку як основні засоби (таблиця 3.5).

З таблиці ми бачимо, що якщо, наприклад, порядковий номер останнього об’єкта в основних засобах у найбільшій субпідгрупі буде 100 або вище, але не більше 999, то номер першого за списком об’єкта в першій групі, першій підгрупі й

Таблиця 3.5

Робочий план рахунків з обліку основних засобів до рахунка 10 “Основні засоби”

Синтетичні рахунки порядку								Аналітичні рахунки	
1-го		2-го		3-го		4-го			
Галузь		Вид		Підвид		Субпідвид			
Номер / Назва		Номер / Назва		Номер / Назва		Номер / Назва		Номер / Назва	
Промис-ловість	1	Будівлі	1	Вироб-ничі корпуси	1	Залізо-бетон-ні	1	Будівля матеріа-льного складу	001
						Цегля-ні	2	Будівля цеху №1	002
								Будівля - гараж	003

першій субпідгрупі буде 111 001, другого об’єкта, відповідно, – 111 002 і т.п. Цей номер буде також номером для побудови аналітичного обліку і разом з тим інвентарним номером.

Контрольні питання

1. Що розуміють під політикою бухгалтерського обліку?
2. В чому виражається ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики?
3. Охарактеризуйте фактори, що впливають на формування облікової політики підприємства.
4. Назвіть етапи створення облікової політики.

5.Дайте характеристику Наказу про облікову політику підприємства.

6.Яке відношення до облікової політики має суттєвість облікової інформації?

7.Що являє собою організація складання Наказу про облікову політику?

8.Чим організація облікової політики відрізняється від її методики?

9.З якою метою розробляють робочий план рахунків?

10.Який порядок розробки робочого плану рахунків?

Тести для самоконтролю

1. В якому документі повинні бути обґрунтовані та розкриті зміни в обліковій політиці підприємства, що відбулися протягом звітного року:

1. У законодавчих та нормативних документах;
2. У таблицях та формах до квартальної фінансової звітності;
3. У примітках до річної фінансової звітності;
4. У Наказі про облікову політику.

2.В якому документі повинні бути обґрунтовані та розкриті зміни в обліковій політиці підприємства, що плануються у наступному звітному році:

1. У законодавчих та нормативних документах;
2. У таблицях та формах до квартальної фінансової звітності;
3. У примітках до річної фінансової звітності;
4. У Наказі про облікову політику.

3. Облікова політика підприємства затверджується:

1. Наказом Міністерства Фінансів України;
2. Рішенням засновників підприємства;
3. Наказом керівника підприємства;
4. Наказом відомчого міністерства.

4. Прийнята облікова політика:

1. Впливає лише на рівень витрат;
2. Впливає лише на рівень доходу;
3. Впливає лише на прибуток;
4. Впливає і на рівень витрат, і на рівень доходу, і на прибуток.

5. Виконувані в ході облікового процесу операції за змістом складають такі групи:

1. Логічні, аналітичні, зворотного зв'язку, технічні, економічні;
2. Технічні, логічні, аналітичні, творчі, організаційні, допоміжні;
3. Економічні, технічні, логічні, функціональні, організаційні;
4. Логічні, інформаційні, зворотного зв'язку, економічні.

6. Робочий план рахунків складає:

1. Виключно головний бухгалтер підприємства;
2. Замісник головного бухгалтера із фінансових питань;
3. Особа, якій бухгалтер доручив виконання цього завдання;
4. Будь-який бухгалтер підприємства, якому цю роботу доручив головний бухгалтер.

7. Назвати повний блок питань, що висвітлюються у Наказі про облікову політику

1. Теорія, організація, технологія та інтеграція облікової політики;
2. Організація, методологія, методика, технологія облікової політики;
3. Методика, технологія, теорія та організація облікової політики;
4. Технологія, теорія, інтерпретація та організація та облікової політики.

8. Теорія облікової політики включає:

1.Предмет, метод, принципи обліку, та нормативно-законодавчі акти;
2.Процедури первинного, поточного і підсумкового обліку;
3. Обробку даних за допомогою відповідних процедур, прийомів та способів відповідно до запитів користувачів;

4.Правильність, документальну обґрунтованість, відповідність даних дійсності.

9. Розробка робочого плану рахунків полягає у:

1. Складанні переліку об'єктів оперативного обліку, в ньому кожному об'єкту, групі, підгрупі, субпідгрупі присвоюють порядковий номер, необхідний тільки для синтетичного обліку;

2. Складанні переліку об'єктів оперативного обліку, в ньому кожному об'єкту, групі, підгрупі, субпідгрупі присвоюють порядковий номер, необхідний тільки для аналітичного обліку;

3. Складанні систематизованого переліку об'єктів поточного обліку, в ньому кожному об'єкту, групі, підгрупі, субпідгрупі присвоюють порядковий номер;

4. Складанні переліку об'єктів обліку, в ньому кожному об'єкту, групі, підгрупі, субпідгрупі присвоюють порядковий номер, необхідний для обліку за запитами користувачів.

10. Технологія облікової політики визначає:

1. Форму ведення бухгалтерського обліку; робочий план рахунків; порядок складання регістрів обліку та форм звітності;
2. Організацію внутрішнього контролю та методичні вказівки щодо методики його проведення; синтетичні та аналітичні рахунки для обліку;
3. Порядок складання форм звітності та порядок складання регістрів обліку, порядок розробки форм організації облікового процесу; визначення аналітичних рахунків для обліку;
4. Організацію синтетичного та аналітичного обліку, ведення записів на рахунках обліку; інвентаризацію та складання плану її проведення.

ТЕМА 4. ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ БУХГАЛТЕРІЇ ТА ПРАЦІ ОБЛІКОВОГО ПЕРСОНАЛУ

Мета вивчення теми

Оволодіти знаннями щодо призначення та функцій бухгалтерії, типів організаційної структури облікового апарату,

регламентації обов'язків облікових працівників, нормування роботи облікового персоналу та формування посадових інструкцій, забезпечення умов праці облікового персоналу.

Ключові слова та поняття:

функції бухгалтерського обліку, кваліфікаційний рівень, централізована (децентралізована) форма організації бухгалтерії, функціональний розподіл праці, оперативно-виробничий розподіл праці, нормативна чисельність, трудомісткість, коефіцієнт автоматизації.

Основні питання

1. Призначення та функції бухгалтерії.
2. Форми та типи організаційної структури облікового апарату.
3. Регламентація обов'язків облікових працівників. Посадові інструкції бухгалтерів.
4. Кваліфікаційні та етичні вимоги до працівників обліку.
5. Нормування роботи облікового персоналу.

Контрольні питання.

Тести для самоконтролю.

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ТЕМИ ВИ ПОВИННІ:

- розуміти призначення та функції бухгалтерії;
- розрізняти типи організаційної структури облікового апарату;
- уміти регламентувати обов'язки облікових працівників;
- проводити роботи із формування Посадових інструкцій бухгалтерів;
- знати кваліфікаційні та етичні вимоги до працівників обліку;
- уміти проводити нормування роботи облікового персоналу.

1.Призначення та функції бухгалтерії

Як уже зазначалося у попередніх розділах, Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. №996 встановлюється загальна для всіх господарюючих суб’єктів вимога – обов’язкове ведення бухгалтерського обліку від моменту створення (реєстрації) до ліквідації. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Керівник підприємства зобов’язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства (далі - бухгалтер) має законом встановлені обов’язки:

- забезпечувати дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організовувати контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- брати участь в оформленні матеріалів, пов’язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- забезпечувати перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Основні функції, що забезпечує бухгалтерський облік, є наступні:

- інформаційна,
- контрольна,
- аналітична.

Інформаційна функція бухгалтерського обліку полягає у забезпеченні керівництва як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому інформацією, яка необхідна для здійснення контролю, планування і прийняття управлінських рішень.

Контрольна функція бухгалтерського обліку пов'язана із забезпеченням виконання планових завдань і досягнення запланованих показників діяльності підприємства шляхом здійснення їх порівняння. Вона спрямована на дотримання правильності і законності відображення в обліку господарських операцій.

Аналітична функція бухгалтерського обліку полягає в здійсненні на основі первинних та зведених даних економічного аналізу наявності, стану і руху ресурсів та результатів діяльності підприємства із широким застосуванням економіко-статистичних методів і моделювання.

Для успішної реалізації функцій бухгалтерського обліку до нього висуваються наступні вимоги:

- порівняльність показників обліку з плановими показниками;
- своєчасність обліку;
- точність і об'єктивність;
- повнота облікових даних;
- зрозумілість і доступність;
- економічність обліку.

2.Форми та типи організаційної структури облікового апарату

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форму його організації. Законом "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" визначено чотири організаційні форми:

− введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

− користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

− ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

− самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися офіційно.

Бухгалтерія є таким самим підрозділом підприємства, як і всі інші адміністративні служби. А отже для неї, як і для будь-якого іншого підрозділу, існує дві основні форми побудови облікового апарату (їх ще називають формами організації обліку) - централізована і децентралізована, а також комбінація цих форм. Під централізованою формою організації обліку або, іншими словами, централізацією обліку слід розуміти таку організацію структури облікового апарату, за якої всі облікові роботи (обробка документів, аналітичний і синтетичний облік, складання балансу і формування звітності) зосереджені безпосередньо у головній (або центральній) бухгалтерії підприємства. За цієї форми організації обліку в окремих підрозділах підприємства складають лише первинні документи (виписуються прибуткові і видаткові накладні, прибуткові і видаткові касові ордери, обробляють дані про роботу працівників підприємства та формують документи по заробітній платі і інші документи). Документацію разом зі звітами матеріально-відповідальних осіб та касовими звітами передають до головної (центральної) бухгалтерії підприємства, в якій складають бухгалтерський баланс, фінансову, податкову, статистичну та інші види звітності.

Під децентралізованою формою організації обліку або децентралізації обліку розуміють таку організацію облікового апарату, за якої у окремих підрозділах підприємств (цехах, відділах, коморах тощо) є власні бухгалтерії або облікові працівники, які ведуть синтетичний і аналітичний облік, складають звітність. Тут у головній чи центральній бухгалтерії на підставі звітів бухгалтерій підрозділів складають зведений баланс і звітність.

На співвідношення централізації і децентралізації в управлінні підприємством у цілому безпосередньо впливають такі фактори як його розміри, технологія виробництва і послуг,

навколишнє ділове середовище. Це справедливо і для бухгалтерії. Загалом виділяють п’ять організаційних форм побудови облікового апарату або форм організації обліку:

1) централізовану, за якої на підприємстві створюють єдиний обліковий підрозділ - центральну бухгалтерію або відділ обліку та звітності, до якого передають для обробки матеріально відповідальні особи або інші оперативні працівники оформлені первинні документи. Обліковий центр здійснює їх перевірку та обробку аж до одержання зведених показників;

2) децентралізовану, за якої, крім центральної бухгалтерії, у кожному підрозділі (в цеху, відділі, бригаді) створюють облікові групи, куди здають документи матеріально відповідальні особи. У цих відділах документи перевіряють, реєструють, а в кінці звітного періоду за цими даними складають баланси та іншу підсумкову звітність, яку передають до центральної бухгалтерії для узагальнення;

3) неповну централізовану, за якої створюють і центральну бухгалтерію, і облікові групи в підрозділах, що не ведуть регістрів аналітичного і синтетичного обліку, а лише приймають, перевіряють і групують документи для передачі їх до центральної бухгалтерії;

4) централізованих бухгалтерій, яку використовують у групах економічно однорідних підприємств, що об’єднані та підпорядковані, як правило, одному вищому органу. На цих підприємствах створюють обліково-контрольні групи, підпорядковані централізованій бухгалтерії, котрі під її керівництвом здійснюють первинну обробку та групування документів;

5) неповну децентралізовану, при якій в окремих підрозділах підприємства (в цехах, коморах, бригадах, фермах тощо), крім складання документів, ведуть аналітичний облік, підсумкові дані якого періодично порівнюють з даними синтетичного обліку головної бухгалтерії.

Чисельність та структура облікового апарату, у першу чергу, залежить від обсягу облікових робіт, ступеню автоматизації обліку, масштабів виробництва та структури управління. Тобто, структура облікового апарату повинна відповідати конкретним умовам роботи підприємства.

Від форм організації обліку слід відрізняти типи облікового апарату. Якщо форма організації обліку будується на місцях розміщення облікового персоналу, то типи облікового апарату залежать від підпорядкованості бухгалтерів всередині бухгалтерії, делегуванні у ній повноважень та відповідальності. Із цих позицій розрізняють три типи організаційної структури облікового апарату: лінійна, лінійно-штабна і комбінована (рис. 4.1).

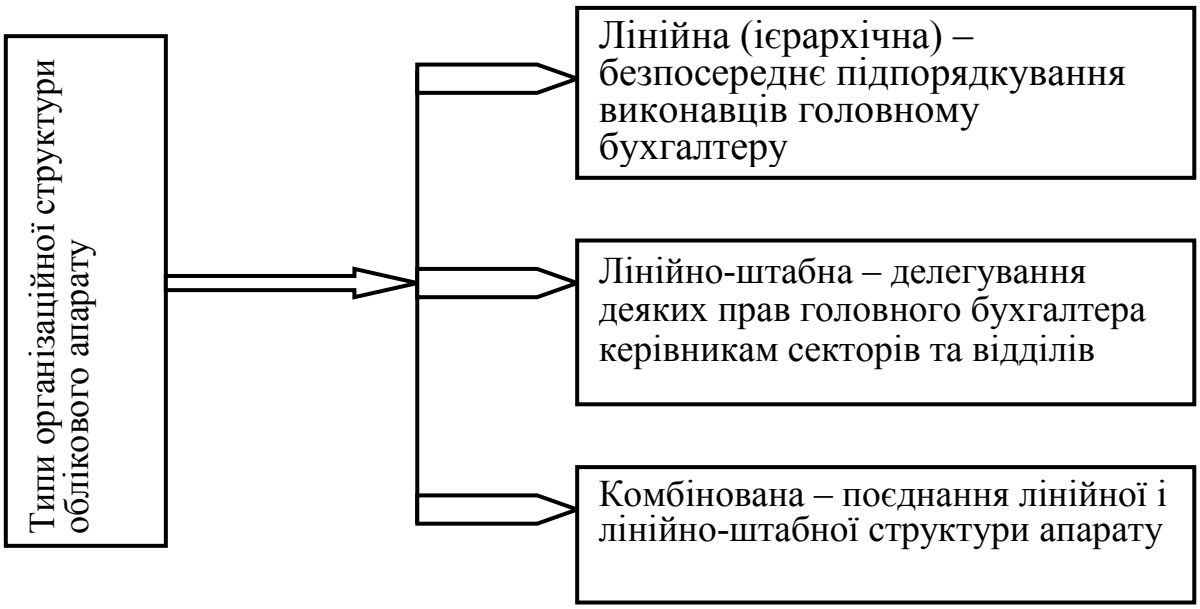


Рис. 4.1. Типи організаційної структури облікового апарату

За лінійної (ієрархічної) структури відбувається безпосереднє підпорядкування виконавців головному бухгалтеру, за лінійно-штабної частина повноважень і деяких прав головного бухгалтера делегується керівникам секторів та відділів. В умовах комбінованої структури поєднуються елементи лінійної і лінійно-штабної структури облікового апарату.

Окрім форм організації обліку (далі – ФОО) та типів побудови облікового апарату розрізняють ще його побудову за принципами розподілу праці облікових працівників: функціональним, оперативно-виробничим та комбінованим.

Функціональний принцип розподілу праці оснований на технічних елементах облікової роботи, тобто на поділі праці за видами, коли кожному працівникові доручають виконання однорідних операцій (приймання документів, їх обробка, здійснення записів в регістри обліку й інше). За

функціонального розподілу праці подрібнюється обліковий процес, унаслідок чого звужується сфера діяльності окремих виконавців і розподіляється відповідальність за достовірність даних з комплексу облікових робіт між багатьма виконавцями.

Оперативно-виробничий принцип передбачає виконання окремим працівником комплексу облікових робіт, які належать до конкретного облікового завдання (наприклад, облік основних засобів, облік оплати праці, облік витрат виробництва, облік готової продукції тощо) (рис. 4.2).

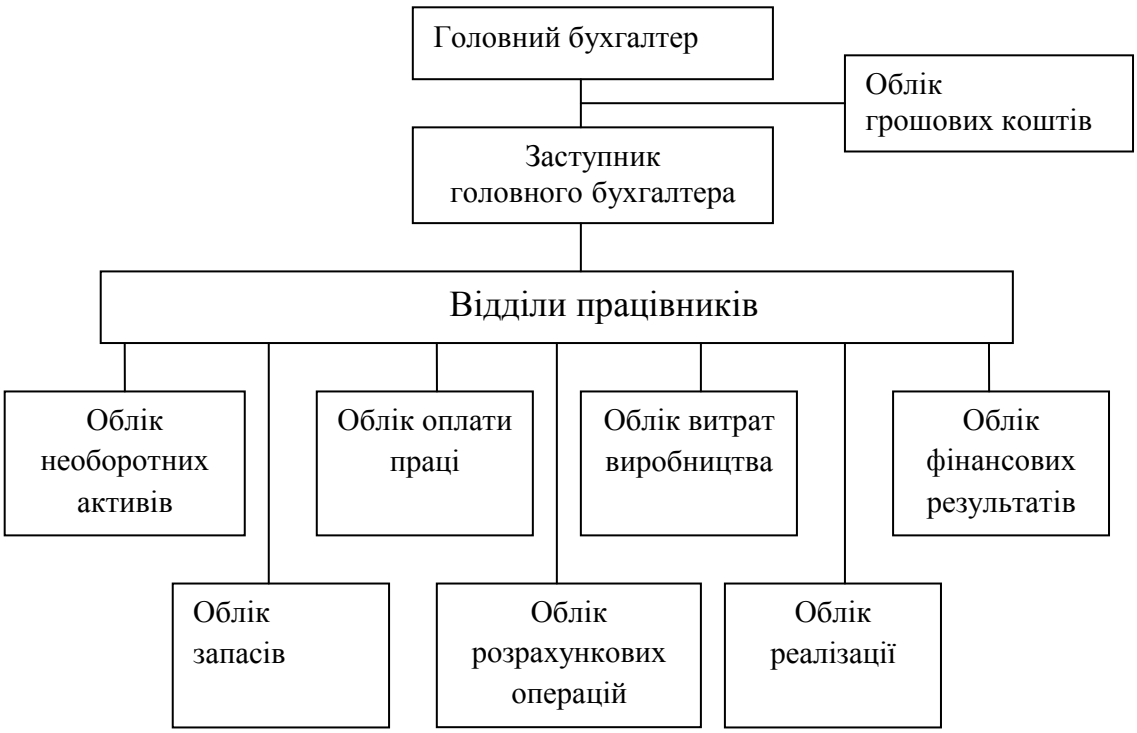


Рис. 4.2. Оперативно-виробничий принцип розподілу праці працівників бухгалтерського обліку

Як правило, на практиці застосовують комбінований метод, що поєднує функціональний та оперативно-виробничий принципи (рис. 4.3). Комбінований метод передбачає включення до обов'язків обліковця частину робіт за об'єктами обліку, а частину - за обліковими завданнями.

Важливу роль в успішному розв'язанні завдань, покладених на бухгалтерський облік відіграє своєчасний та дієвий контроль. Для здійснення такого контролю на підприємстві організовують відділи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Традиційно в основі розподілу обов'язків працівників бухгалтерії лежав принцип організації обліку на локальних



Рис. 4.3. Комбінований метод розподілу праці облікових працівників

ділянках: облік матеріалів, основних засобів, розрахунків з робітниками і службовцями; облік виробництва тощо. У подальшому здійснювався повний технологічний цикл обробки відповідної інформації. Облік, як правило, централізований у масштабах підприємства (об'єднання), був децентралізований всередині бухгалтерії, її працівники спеціалізувалися на обробці інформації за видами засобів і за підрозділами підприємства.

Функціональна побудова облікового апарату зустрічається не часто. На переважній частині підприємств вдаються до розподілу праці за оперативно-виробничим принципом або змішаним. Основні принципи розподілу праці облікових працівників і форми побудови апарату бухгалтерії або форми організації обліку (ФОО) взаємопов'язані та співвідносяться певним чином (табл. 4.1).

Таким чином, суперечності у визначенні різних варіантів організації апарату за оперативно-виробничою ознакою можна вирішити, якщо пов'язати їх з формами організації облікового

Таблиця 4.1

Взаємозв'язок між формою побудови облікового апарату (ФОО) і принципів розподілу праці облікових працівників

Форми побудови апарату бухгалтерії (ФОО)	Принципи розподілу обов'язків облікових працівників	
	Функціональний	Оперативно-виробничий
Централізована бухгалтерія	За функціями (ведення документів, перенесення даних до облікових регістрів	За комплексами однорідних об'єктів обліку (облік матеріалів, облік оплати праці, облік витрат на виробництво)
Децентралізована бухгалтерія	Не використовується	За економічно однорідними об'єктами або групами об'єктів (цех, магазин, відділ капітального будівництва, заводоуправління тощо)

апарату (формами організації обліку). Розподіл за ділянками облікових робіт, в основному, використовують за централізованої форми організації обліку, а за об'єктами обліку – за децентралізованої форми організації обліку.

На малих підприємствах переважно застосовують оперативно-виробничий принцип побудови облікового апарату. Чим більше підприємство, тим частіше перевагу надають функціональному розподілу праці облікових працівників.

Порівнювати структуру бухгалтерських відділів різних підприємств складно через різноманіття факторів, що впливають на її побудову. Наприклад, бухгалтерія підприємства з великим роздрібним оборотом буде суттєво відрізнятися від бухгалтерії підприємства, яка має таку саму виручку, але взаємодіє лише з кількома покупцями. Як правило, визначальними факторами для вибору структури облікового апарату (ФОО) є ступінь централізації функцій бухгалтерського обліку та ступінь однорідності діяльності серед різних суб'єктів господарювання.

Звичайно на структурну побудову бухгалтерії та розподіл обов'язків між її працівниками впливає ступінь автоматизації бухгалтерського обліку, наявність управлінського обліку на підприємстві підрозділів внутрішнього контролю та аудиту, професійний рівень працівників бухгалтерського обліку, складність плану рахунків і інші фактори.

3. Регламентація обов'язків облікових працівників. Посадові інструкції бухгалтерів

Організаційне забезпечення облікового процесу та праці працівників бухгалтерії потребує чіткого закріплення та регламентації у спеціальних документах завдань, функцій та обов'язків кожного учасника облікового процесу. Розробка відповідних положень, інструкцій, графіків надає можливість упорядкувати працю бухгалтерів, а також функціонування самого процесу обліку.

Регламентація обов'язків для фахівців бухгалтерії визначена двома внутрішніми нормативними документами: "Положенням про бухгалтерську службу" та посадовими інструкціями для кожного бухгалтера. *"Положення про бухгалтерську службу"* є внутрішнім нормативним актом, який визначає порядок створення, права, обов'язки та організацію роботи служби, зокрема, бухгалтерії. Даний документ відноситься до уніфікованої системи організаційно-розпорядчої документації і має чітко визначену структуру: загальні положення; цілі і завдання; функції; права і обов'язки головного бухгалтера (його заступників); службові зв'язки; організація роботи. На підставі "Положення про бухгалтерську службу" та затвердженої керівником підприємства його структури у вигляді штатного розкладу (або розпису) розробляють посадові інструкції бухгалтерів. Вони необхідні для раціонального розподілу праці та покладання відповідальності.

Посадова інструкція (додаток Д) – це документ, у якому зафіксовані завдання, функції, обов'язки, права і відповідальність посадової особи. Вона сприяє правильному вирішенню питань розподілу

обов'язків між категоріями працівників. Як правило, посадова інструкція має декілька розділів, в яких крім прав та

обов’язків, відображається вимоги до рівню знань та кваліфікаційного рівню фахівця з бухгалтерського обліку, порядок підпорядкування, відповідальність за неналежне виконання обов’язків і інші (Додаток Д).

Серед обов’язків бухгалтера зазначають:

- необхідність дотримання єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємства й технології обробки інформації;
- в повному обсязі ведення обліку за всіма об’єктами бухгалтерського обліку;
- прийняття участі у проведенні інвентаризації, оформленні матеріалів, пов’язаних з нестачами та відшкодуванням заподіяної шкоди;
- забезпечення достовірних даних бухгалтерського обліку для включення у фінансову звітність;
- надання пропозицій щодо внесення змін в облікову політику;
- розроблення робочого плану рахунків;
- постійного підвищення кваліфікації та роботи з нормативно-правовими актами.

Щодо прав працівників бухгалтерського обліку, то серед них, зазвичай, встановлюють:

- право на отримання інформації про рішення керівництва підприємства відносно їхньої діяльності;
- внесення пропозицій щодо покращення системи бухгалтерського обліку;
- право на сприяння керівництва у виконанні професійних обов’язків;
- право на виявлення та повідомлення керівництва про недоліки в діяльності підприємства і інше.

Усі посадові інструкції, що розробляються на підприємствах, в установах, організаціях, повинні бути взаємопов’язаними, аби не допускати дублювання в роботі працівників. Посадові інструкції після їх затвердження керівником підприємства (а на великому підприємстві спершу після узгодження її з юристом), або за дорученням його заступниками, доводяться до працівника під розписку.

Зміни та доповнення до посадових інструкцій може бути внесено лише на підставі наказу керівника підприємства за

згодою працівника. Наказ про внесення змін чи доповнень до посадової інструкції видається в разі перерозподілу обов’язків між працівниками у зв’язку зі скороченням чисельності, більш раціональним розподілом праці і ін. Зміни до посадових інструкцій вносять також у випадку зміни назви підприємства, структурного підрозділу або посади.

Посадові інструкції складаються для працівників усіх посад, що зазначені в штатному розписі. Виняток можуть становити окремі керівники, правове положення яких визначено в Статуті підприємства, установи, організації або відповідного підрозділу, де зазначено основні завдання, обов'язки, права і відповідальність за виконання покладених на них функцій.

Посадові інструкції складаються із розділів, що включають: «Загальні положення», «Завдання та обов'язки», «Права», «Відповідальність», «Повинен знати», «Кваліфікаційні вимоги» та «Взаємовідносини та зв’язки за посадою». Посадові інструкції затверджуються підписом керівника підприємства, з обов’язковим зазначенням його посади, ініціалів та прізвища, а також дати затвердження.

У заголовку посадової інструкції наводиться повна назва посади, причому назва посади повинна відповідати професійній назві роботи, передбаченій Класифікатором професій Національного класифікатора України від 28.07.2010 р. №327 (Наказ Держспоживстандарту України на заміну ДК 003:2005).

У Розділі «Загальні положення» посадової інструкції містяться основні дані про посаду, сферу діяльності працівника, найменування підрозділу, де працює працівник, порядок призначення на посаду та припинення виконання посадових обов'язків, безпосередню підпорядкованість, кваліфікаційні вимоги до працівника (рівень освітньої підготовки, рівень кваліфікації, фах, необхідний стаж роботи за фахом, інші вимоги), наявність підлеглих, перелік основних законодавчих актів, інших матеріалів, якими керується в роботі працівник, порядок заміщення інших працівників на період їхньої тимчасової відсутності (відпустка, хвороба, інші поважні причини), а також хто заміщує працівника у випадку його відсутності.

Розділ «Завдання та обов’язки» характеризує зміст діяльності працівника. Визначається самостійна ділянка роботи відповідно до Положення про підрозділ. Ділянка роботи може визначатися шляхом виділення групи питань з відповідних напрямів або закріпленням за працівником переліку об'єктів управління, або як перелік відносно самостійних питань. В цьому розділі визначається перелік видів робіт, з яких складаються функції, що виконуються. Під час встановлення видів робіт слід визначати їх за організаційно-юридичними ознаками (керує, затверджує, здійснює, організовує, розглядає, виконує, забезпечує, контролює, бере участь, готує тощо).

Завдання та обов’язки працівника мають відповідати завданням і функціям підрозділу та вимогам кваліфікаційної характеристики відповідної посади.

У Розділі «Права» визначаються і наводяться делеговані працівникові повноваження, за допомогою яких працівник має забезпечувати в процесі своєї діяльності виконання покладених на нього завдань та обов’язків. Наприклад, вносити пропозиції з відповідних питань, приймати певні рішення, узгоджувати проекти документів, виконувати обов'язки представництва підрозділу з певних питань, брати участь у нарадах, отримувати необхідну для виконання своїх завдань інформацію від відповідних підрозділів тощо.

Розділ «Відповідальність» містить показники оцінки роботи працівника та межі його особистої відповідальності за результати діяльності та виконання робіт. Показниками оцінки роботи є якість та своєчасність виконання посадових завдань та обов'язків. Наприклад, в інструкції зазначається, що працівник несе відповідальність за невиконання або неналежне виконання посадових завдань та обов’язків, порушення правил внутрішнього трудового розпорядку та правил з охорони праці тощо.

У Розділі «Повинен знати» містяться вимоги до спеціальних знань, а також знань законодавчих актів та нормативних документів, якими необхідно володіти для належного виконання посадових обов’язків.

Посадова інструкція може бути доповнена розділами «Кваліфікаційні вимоги» та «Взаємовідносини (зв’язки) за посадою».

Розділ «Кваліфікаційні вимоги» повинен містити норми, які стосуються освіти, освітньо-кваліфікаційних рівнів та досвіду, достатніх для повного і якісного виконання робіт за посадою.

У Розділі «Взаємовідносини (зв’язки) за посадою» визначається коло основних взаємозв’язків працівника із співробітниками свого та інших структурних підрозділів, а також зі сторонніми підприємствами, організаціями, установами, з якими працівник має службові взаємовідносини, терміни отримання та надання взаємної інформації (за наявності), порядок погодження та затвердження відповідних документів тощо.

Поряд з роботами, що внесені до складу відповідного розділу кваліфікаційних характеристик посад, усі керівники повинні:

- володіти знаннями з права, економіки, адміністрування, фінансів, кадрового менеджменту та екології;
- аналізувати та узагальнювати інформацію, продукувати нові ідеї, управлінські рішення, соціальні технології;
- розробляти планові та керівні матеріали, створювати можливості для майбутнього розвитку, формування інноваційної моделі розвитку;
- упроваджувати нормативні та інструктивні матеріали, забезпечувати умови для вдосконалення організації розподілу праці, виконання робіт та управління підрозділами;
- сприяти встановленню ефективних виробничих (службових) взаємовідносин і зв'язків між працівниками;
- забезпечувати додержання вимог посадових інструкцій;
- аналізувати стан виконання планів, організації робіт, виконавської майстерності працівників, задоволення вимог замовників та технологічні, ринкові, фінансові досягнення чи прорахунки;
- упроваджувати заходи щодо професійного розвитку персоналу з метою досягнення високих економічних результатів;
- створювати необхідні умови для успішного ведення робіт, виготовлення нових виробів (надання нових послуг), поширення їх на товарні ринки (ринки послуг), встановлення

партнерських відносин з постачальниками, споживачами та конкурентами;

- удосконалювати форми мотивації праці працівників відповідно до їх професійних та ділових якостей, складності та умов праці, результатів господарської діяльності підприємств, установ, організацій;
- застосовувати світовий досвід і передову вітчизняну практику організації виробництва (робіт).

Крім того, професіонали та фахівці різних категорій повинні вміти реалізовувати плани в межах своєї діяльності, систематизувати, аналізувати та обробляти інформацію, вживати заходів щодо усунення виявлених недоліків.

Обов'язки головного бухгалтера, або особи на яку покладено ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, перш за все, не повинні суперечити тим, які встановлені законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Законодавчо встановлюється, що така особа зобов'язана:

- забезпечити дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені терміни фінансової звітності;
- організувати контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- брати участь в оформлення матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестач, крадіжки і псування активів підприємства;
- забезпечити перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Згідно наказу №336 Міністерства праці та соціальної політики, яким затверджено Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників, визначено кваліфікаційну характеристику головного бухгалтера. В розділі «Завдання та обов'язки» цієї характеристики зазначається, що головний бухгалтер забезпечує ведення бухгалтерського обліку, дотримуючись єдиних методологічних засад, встановлених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних.

Головний бухгалтер повинен організовувати роботу бухгалтерської служби, контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій. Він повинен вимагати від підрозділів, служб та окремих працівників забезпечення неухильного дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну.

Головний бухгалтер забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства, підписання її та подання в установлені терміни користувачам. Здійснює заходи щодо надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Бере участь у підготовці та поданні інших видів періодичної звітності, які передбачають підпис головного бухгалтера, до органів вищого рівня у відповідності до нормативних актів, затверджених форм та інструкцій. За погодженням з власником (керівником) підприємства забезпечує перерахування податків та зборів, передбачених законодавством, проводить розрахунки з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов'язань.

Головний бухгалтер повинен здійснювати контроль за веденням касових операцій, раціональним та ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Брати участь у проведенні інвентаризаційної роботи на підприємстві, оформленні матеріалів, пов'язаних із нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

Забезпечувати перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах. Організовувати роботу з підготовки пропозицій для власника (керівника) підприємства щодо:

- визначення облікової політики підприємства, внесення змін до обраної облікової політики, вибору форми бухгалтерського обліку з урахуванням діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних;

- розроблення систем і форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу, додаткової системи рахунків і регістрів аналітичного обліку, звітності і контролю господарських операцій;
- визначення прав працівників на підписання первинних та зведених облікових документів;
- вибору оптимальної структури бухгалтерської служби та чисельності її працівників, підвищення професійного рівня бухгалтерів, забезпечення їх нормативними та довідковими матеріалами;
- поліпшення системи інформаційного забезпечення управління та шляхів проходження обробленої інформації до виконавців;
- впровадження автоматизованої системи оброблення даних бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємства чи удосконалення діючої;
- забезпечення збереження майна, раціонального та ефективного використання матеріалів, трудових та фінансових ресурсів, залучення кредитів та їх погашення;
- виділення на окремий баланс філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства та включення їх показників до фінансової звітності підприємства.

Головний бухгалтер керує працівниками бухгалтерського обліку підприємства та розподіляє між ними посадові завдання та обов'язки. Знайомить цих працівників із нормативно-методичними документами та інформаційними матеріалами, які стосуються їх діяльності, а також із змінами в чинному законодавстві.

Згідно наказу №336 Міністерства праці та соціальної політики, головний бухгалтер повинен знати: закони України; Укази Президента України, постанови, розпорядження, рішення Кабінету Міністрів України, Національного банку України, Державної податкової адміністрації України з питань правових засад регулювання господарської діяльності підприємства, положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України щодо порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також методичні рекомендації Міністерства фінансів та інших центральних органів

виконавчої влади щодо галузевих особливостей застосування положень (стандартів) бухгалтерського обліку; основи технології виробництва продукції, порядок оформлення операцій і організацію документообігу за розділами обліку, форми та порядок розрахунків, порядок приймання, зарахування на баланс, зберігання і витрат коштів, товарно-матеріальних та інших цінностей; правила проведення інвентаризацій активів та зобов'язань; економіку, організацію виробництва, праці та управління; податкову справу, основи цивільного права; трудове, фінансове, господарське законодавство.

4. Кваліфікаційні та етичні вимоги до працівників обліку

Вимоги до рівня кваліфікації працівників бухгалтерського обліку встановлюються у Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників, затвердженому у 2004 році. Згідно даного довідника визначають чотири рівні працівників, які відносяться до облікових професій: керівники (головні бухгалтери), професіонали (аудитор, бухгалтер з дипломом спеціаліста, бухгалтер-ревізор), фахівці (бухгалтери) та технічні службовці (рахівники).

Основною кваліфікаційною вимогою до посади головного бухгалтера або начальника відділу бухгалтерського обліку є наявність повної вищої освіти, що підтверджується дипломом магістра або спеціаліста напряму підготовки «Облік і аудит» та стажу бухгалтерської роботи за професіями керівників нижчого рівня: для магістра - не менше 2 років, спеціаліста - не менше 3 років.

Кваліфікаційна характеристика професії керівника, який може займати посаду головного бухгалтера поширюється на інші професії керівників підрозділів бухгалтерського обліку підприємств, установ та організацій таких як начальник управління, начальник відокремленого відділу, начальник відділу у складі управління, начальник бюро, начальник сектору, завідувач відділу (бюро), завідувач сектору.

Стосовно професіоналів, до яких відносяться аудитори, бухгалтери (з дипломом спеціаліста), бухгалтери-ревізори то кваліфікаційні вимоги до них враховують конкретні особливості професійної діяльності працівників указаних

професій. Загальною кваліфікаційною вимогою до професіоналів є наявність повної вищої освіти за напрямом підготовки «Облік і аудит», підтвердженого дипломом магістра або спеціаліста, однак вимоги до стажу роботи різні. Так для аудитора необхідний стаж роботи не менше 3 років, а для аудитора, який займається незалежною аудиторською діяльністю, необхідна ще й наявність кваліфікаційного сертифіката аудитора.

До професіонала бухгалтера (з дипломом спеціаліста), який може займати посаду провідного бухгалтера, бухгалтера I категорії, бухгалтера II категорії і бухгалтера, встановлюються кваліфікаційні вимоги у залежності від посади, яку він може займати.

Так провідний бухгалтер (з дипломом спеціаліста) повинен мати повну вища освіту відповідного напряму підготовки, що підтверджена дипломом магістра або спеціаліста та стаж роботи за професією бухгалтера I категорії - не менше 2 років.

Бухгалтером I категорії (з дипломом спеціаліста) може бути особа, яка має повну вищу освіту відповідного напряму підготовки (магістр, спеціаліст). При цьому, для магістра умови щодо стажу роботи відсутні, а для спеціаліста стаж роботи за професією бухгалтера II категорії повинен бути не менше 2 років.

Бухгалтер II категорії (з дипломом спеціаліста) повинен мати повну вищу освіту відповідного напряму підготовки, що підтверджується дипломом спеціаліста та стаж роботи за професією бухгалтера - не менше 1 року.

Для бухгалтера (з дипломом спеціаліста) необхідна наявність повної вищої освіти відповідного напряму підготовки (спеціаліст) без вимог до стажу роботи.

До бухгалтера-ревізора також встановлюються кваліфікаційні вимоги у залежності від посади, яку він може займати:

Провідний бухгалтер-ревізор повинен мати повну вищу освіту відповідного напряму підготовки (магістр, спеціаліст) та стаж роботи за професією бухгалтера-ревізора I категорії - не менше 2 років.

Бухгалтер-ревізор I категорії: повна вища освіта відповідного напряму підготовки (магістр, спеціаліст); для

магістра - без вимог до стажу роботи, спеціаліста - стаж роботи за професією бухгалтера-ревізора ІІ категорії - не менше 2 років.

Бухгалтер-ревізор ІІ категорії: повна вища освіта відповідного напряму підготовки (спеціаліст). Стаж роботи за професією бухгалтера-ревізора - не менше 1 року.

Бухгалтер-ревізор: повна вища освіта відповідного напряму підготовки (спеціаліст) без вимог до стажу роботи.

До фахівців, які можуть бути бухгалтерами І і ІІ категорій встановлюються такі кваліфікаційні вимоги як наявність базової або неповної вищої освіти, що підтверджується дипломом бакалавра або молодшого спеціаліста і стаж роботи не менше одного року.

Для фахівця – бухгалтера обов'язковою є базова або неповна вища освіта відповідного напряму підготовки (бакалавр або молодший спеціаліст), при цьому, для бакалавра - без вимог до стажу роботи, а для молодшого спеціаліста - стаж роботи на посаді технічного службовця у галузях фінансової діяльності, роботи з базами даних, статистики, бухгалтерського обліку - не менше 1 року.

Кваліфікаційні вимоги до технічних працівників, якими можуть бути конторські службовці (бухгалтерія), обліковці з реєстрації бухгалтерських даних, рахівники, обмежуються повною середньою та професійно-технічною освітою без вимог до стажу роботи.

Сертифікація *професійних бухгалтерів* здійснюється на добровільних засадах і тільки у випадку зайняття посади головного бухгалтера фінансової установи вимагається обов'язкова сертифікація.

Професійні вимоги до головного бухгалтера фінансової установи регламентуються розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України №1590 від 13 липня 2004 року.

Професійні вимоги поширюються на керівників та головних бухгалтерів таких фінансових установ:

- страховиків;
- адміністраторів недержавних пенсійних фондів;
- кредитних спілок;
- кредитно-гарантійних установ;
- ломбардів;

- інших фінансових установ (крім банків, установ - професійних учасників фондового ринку, інститутів спільного інвестування в частині їх діяльності на фондовому ринку, фінансових установ, які мають статус міжурядових міжнародних організацій, Державного казначейства України та державних цільових фондів).

Головний бухгалтер фінансової установи повинен відповідати таким професійним вимогам:

- мати базову вищу освіту відповідного напряму підготовки або повну вищу освіту;
- пройти підвищення кваліфікації та скласти екзамен на відповідність знань професійним вимогам за типовою програмою підвищення кваліфікації головних бухгалтерів, складеною за напрямом діяльності фінансової установи та затвердженою Національним комітетом фінансових послуг. Тривалість курсу підвищення кваліфікації повинна бути не менше 72 годин;
- мати загальний стаж роботи не менше 5 років, стаж роботи на керівних посадах, пов'язаних з фінансовою або бухгалтерською діяльністю, або стаж роботи на ринках фінансових послуг на посадах, пов'язаних з фінансовою або бухгалтерською діяльністю, - не менше двох років;
- протягом останніх п'яти років не бути керівником, фінансовим директором або головним бухгалтером фінансової установи, визнаної банкрутом, підданої процедурі примусової ліквідації або до якої було застосовано захід впливу відповідним органом, який здійснює регулювання ринків фінансових послуг, у вигляді відсторонення керівництва від управління фінансовою установою та призначення тимчасової адміністрації;
- не мати непогашеної судимості за умисні злочини, злочини у сфері господарської та службової діяльності, а також не бути позбавленим права обіймати певні посади та займатися певною діяльністю;
- мати бездоганну ділову репутацію.

Добровільна сертифікація бухгалтерів інших підприємств (установ і організацій) полягає у сертифікації за програмою CIPA, що включає два рівні (CAP, CIPA) або DipIFR – російською або англійською мовами.

1. CAP (Certified Accounting Practitioner – сертифікований бухгалтер – практик) - для професійних бухгалтерів - практиків;

2. CIPA (Certified International Professional Accountant - сертифікований міжнародний професійний бухгалтер) - для бухгалтерів що випрацьовують професійне судження.

Для отримання сертифіката першого кваліфікаційного рівня (CAP) професійний бухгалтер повинен бути дійсним членом професійної організації (Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) та успішно скласти іспити за програмою CAP. Для отримання сертифіката CAP необхідно скласти екзамени з таких дисциплін: "Фінансовий облік 1", "Управлінський облік 1", "Податки та право в Україні".

Сертифікат другого кваліфікаційного рівня (CIPA) можна отримати, якщо мати сертифікат першого рівня (CAP) та скласти іспити за програмою CIPA, до якої входять дисципліни: "Фінансовий облік 2", "Управлінський облік 2", "Аудит", "Фінанси", "Інформаційні технології".

Сертифікат ACCA DipIFR - міжнародний диплом по МСФЗ (Diploma in the International Financial Reporting), заснований всесвітньо відомою Асоціацією Присяжних Сертифікованих Бухгалтерів Великобританії (ACCA) спеціально для країн СНД. Такий диплом можна отримати, пройшовши успішне навчання за програмою ACCA DipIFR, що становить 73 години та успішно склавши екзамен.

Професійна етика. Характерною рисою професії бухгалтер є прийняття на себе відповідальності діяти в суспільних інтересах. Діючи в суспільних інтересах, професійний бухгалтер повинен дотримуватися певних етичних норм. Такі етичні норми закладено в Кодексі Етики Професійних бухгалтерів, розробленому Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів.

Рада з Міжнародних стандартів етики є незалежним органом, що встановлює стандарти в рамках Міжнародної організації бухгалтерів для застосування в усьому світі. Завданням Міжнародної федерації бухгалтерів є постійне зміцнення бухгалтерської професії, сприяння розвитку економіки всіх країн шляхом встановлення високоякісних

професійних стандартів. Фундаментальними принципами Кодексу професійної етики бухгалтерів є наступні:

- чесність (бути щирим і чесним в усіх професійних і ділових стосунках);
- об'єктивність (не допускати упередженості, конфлікту інтересів, неправомірного впливу);
- професійна компетентність (підтримувати знання та навички на належному рівні для забезпечення користувачів професійним послугами);
- конфіденційність (не розголошувати інформацію, отриману у результаті професійних і ділових стосунків і не використовувати цю інформацію для особистих потреб);
- професійна поведінка (утримуватись від будь-яких дій, які дискредитують професію).

5.Нормування праці працівників бухгалтерії

Для нормування праці працівників бухгалтерії необхідно знати норми часу на всі види робіт з бухгалтерського обліку згідно Плану рахунків та з врахуванням часу на підготовчо-завершальні роботи, обслуговування робочого місця, відпочинок, включаючи фізкультурні паузи і особисті потреби облікових працівників.

Норми часу на виконання операцій з формування та обробки первинних документів, звітних форм, включаючи фінансову і податкову звітність, встановлюються Міжгалузевими нормативами чисельності працівників бухгалтерського обліку, затвердженими Міністерством праці і соціальної політики 26 вересня 2003 року за №269.

Норми часу на здійснення робіт з бухгалтерського обліку визначаються з урахуванням інших факторів шляхом застосування ряду поправочних коефіцієнтів. Один з таких коефіцієнтів враховує якість документації, з якою працює бухгалтер:

- якщо документ якісний – застосовується коефіцієнт 1,0;
- якщо документ має недоліки (термінологія документів не відповідає прийнятим чинним стандартам, надписи здійснено недбало, незрозуміло або допущено

неоднозначне прочитання, відсутність змісту, нумерації сторінок та ін.) - коефіцієнт 1,1;

- якщо є потреба в додатковій перевірці розрахунків встановлюється поправочний коефіцієнт 1,1.

Крім того, враховується питома вага робіт з бухгалтерського обліку та звітності, які виконуються з використанням комп'ютерної техніки, що характеризується коефіцієнтами від 1,0 до 1,3 (табл.4.2).

Оскільки людина має властивість хворіти і відчуває нагальну потребу у відпусках, то застосовується ще один

Таблиця 4.2

Поправочний коефіцієнт
автоматизації бухгалтерського обліку

Питома вага робіт з бухгалтерського обліку та звітності, що виконуються на ПЕОМ, %	Менше 70	71-80	81-90	91-95	96-100
Поправочний коефіцієнт $K_{кпз}$	1,3	1,2	1,1	1,05	1

коефіцієнт, який враховує особисті потреби працівника, - коефіцієнт невиходу на роботу (K = 1,15).

Загальна трудомісткість типового складу робіт, що виконуються працівниками бухгалтерського обліку, обчислюється за формулою:

$$T_з = \sum_{1}^{n} T,$$

де:

$T_з$ – загальна трудомісткість типового складу робіт за рік;

T – трудомісткість типових видів робіт з бухгалтерського обліку;

n– кількість видів робіт, що виконуються.

Трудомісткість за типовими видами робіт визначається за формулою:

$$T = \sum_{o}^{n} T_o V_i,$$

де:

T_o – витрати часу на виконання конкретного типового виду роботи, в годинах;

V_i – обсяг конкретного типового виду роботи, виконуваної за рік, в кількісних вимірниках.

Визначення нормативної чисельності працівників бухгалтерського обліку, здійснюється за формулою:

$$Ч = \frac{T_з}{Ф} КК_{кпз},$$

де:

$Ч$ – нормативна чисельність працівників бухгалтерського обліку, чол.;

$T_з$ – загальна трудомісткість типового складу робіт;

$Ф$ – річний фонд робочого часу одного працівника, годин;

$К$ –коефіцієнт, що враховує заплановані невиходи працівників (відпустки, хвороби тощо);

$К_{кпз}$ –коефіцієнт, що враховує питому вагу робіт з бухгалтерського обліку та звітності, яка виконується на ПЕОМ.

Норми часу встановлено на виконання робіт одним виконавцем, наведено в годинах та оформлено як нормативні карти. Одиниці виміру обсягу робіт наведено в нормативних картах (один баланс, одна відомість, одна позиція і т. ін.).

Приклад 1. Визначимо потребу в працівниках для виконання робіт з обліку основних засобів (ОЗ) за умови, що протягом року на підприємстві будуть здійснені наступні події:

- придбано та списано не більше одного об’єкта ОЗ;
- проводитиметься ремонт трьох об’єктів ОЗ;
- щомісячно нараховується амортизація по 20 об’єктах ОЗ.

Норми часу на придбання основних засобів 0,15 години, введення в експлуатацію об’єкта основних засобів - 0,10 години. Всього: 0,25 годин.

Реалізація основних засобів — 0,15 години. Облік списання раніше нарахованого зносу та зменшення первісної вартості у разі вибуття основного засобу – 0,20 години, облік списання залишкової вартості реалізованого об’єкта основних засобів - 0,20 години. Всього: 0,55 години.

Облік витрат на ремонт основних засобів - 0,15 години х 3 одиниці основних засобів. Всього: 0,45 години.

Нарахування амортизації об’єкта основних засобів протягом терміну експлуатації об’єкта - 0,20 годин, а оскільки

таких об'єктів 20 і нарахування амортизації здійснюється щомісяця (12 разів), загальна сума часу складатиме 48 годин.

Підсумуємо обсяг робіт, які здійснюються у процесі обліку господарських операцій, пов'язаних з надходженням, амортизацією та вибуттям основних засобів: 0,25 + 0,55 + 0,45 + 48 = 49,25 години.

Аналогічним чином можна провести обчислення обсягів робіт на кожній ланці бухгалтерського обліку і обчислити, яка чисельність працівників повинна бути задіяною в обліковому процесі.

Допустимо, що в такий самий спосіб отримали, що касові операції займають, наприклад, 1600 годин, розрахунки з оплати праці - 3000 годин, робота з дебіторами і кредиторами - 5000 годин і т.д.

Підрахувавши трудовитрати по кожному виду робіт і загальну суму трудовитрат та врахувавши норму робочого часу одного працівника, отримаємо загальну кількість облікових працівників.

Так норма робочого часу одного працівника на 2012 рік - 2001 година при 40-годинному робочому тижні. Застосовуємо коефіцієнти невиходу на роботу - 1,15, автоматизації обліку (умовно) - 1,3. На умовах нашого прикладу обчислимо загальну кількість облікових працівників:

(49,25 + 1600 + 3000 + 5000) / 2001 х 1,3 х 1,15 = 7,18 (7 чоловік).

При цьому можна легко порахувати, що облік такої кількості основних засобів і операцій з ними може вести 0,04 чоловіка (49,25 / 2001 х 1,3 х 1,15 = 0,0369 або 0,04), касові операції - 1,19 чоловіка (1600/2001 х1,3 х 1,15). Що і дає нам змогу обґрунтувати рішення, що облік основних засобів на касира перекладати не слід.

Згідно Міжгалузевого нормативу чисельності працівників бухгалтерського обліку, існує альтернативна методика визначення кількості бухгалтерів від загальної чисельності працюючих на підприємстві та кількості самостійних структурних підрозділів, оскільки вважається, що є зв'язок між чисельністю працюючих і сукупністю факторів, які впливають на облікову роботу. Застосування такого способу передбачає розв'язання лінійних і степеневих рівнянь та застосування спеціальних коефіцієнтів. При цьому нормативна чисельність

працівників бухгалтерського обліку розраховується за формулою:

$$Ч = КЧ_{пр}^{x} N_{с.п.}^{y},$$

де $Ч$ - нормативна чисельність працівників бухгалтерського обліку, осіб;

$Ч_{пр}^{x}$ - загальна чисельність працівників підприємства, осіб;

$N_{с.п.}^{y}$ - кількість самостійних структурних підрозділів на підприємстві, одиниць;

$К$ - коефіцієнт регресії лінійного рівняння;

x, y - коефіцієнти регресії степеневого рівняння.

Вид функцій зв'язку між чисельністю й сукупністю факторів вибирається в процесі оброблення цих даних на комп'ютері за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення з автоматичного розрахунку норм часу та чисельності. Рішення рівняння регресії надає розрахункові значення нормативної чисельності працівників бухгалтерського обліку.

Для скорочення часу на виконання математичних розрахунків чисельності працівників бухгалтерського обліку у Міжгалузевих нормативах наведено нормативи чисельності, що розраховані за даними формулами (листи 1-7, карта 12) (Додаток Ж).

Нормативи чисельності приймаються по відповідних нормативних картах згідно з величинами факторів-арґументів. Якщо величини факторів-арґументів відрізняються від наведених у нормативних картах, то розрахунок чисельності виконується за формулами, які наведено у картах.

Контрольні питання

1. Охарактеризуйте основні функції бухгалтерії.
2. Розкрийте типи структурної побудови бухгалтерії.
3. Обґрунтуйте підходи до розподілу функціональних обов'язків працівників бухгалтерії.
4. Охарактеризуйте склад, структуру та основні положення посадової інструкції.

5. Розкрийте нормативне забезпечення кількісного та якісного показників облікового персоналу на підприємстві.

6. Кваліфікаційні рівні працівників облікових спеціальностей та вимоги до них.

7. Кваліфікаційні вимоги до посадових осіб облікового персоналу.

8. Кваліфікаційні характеристики облікового персоналу.

9. Охарактеризувати системи сертифікації професійних бухгалтерів та аудиторів.

10. Санітарні норми для забезпечення роботи облікового персоналу.

11. Розкрийте складові розрахунку трудомісткості облікових робіт.

Тести для самоконтролю

1. До функцій бухгалтерського обліку відносять:

1. Інформаційну, контрольну, аналітичну;
2. Контрольну, інвестиційну, розподільчу;
3. Регулюючу, стимулюючу, стримуючу;
4. Аналітичну, синтетичну, розподільчу.

2. Посадові інструкції працівників затверджуються ____?_____та доводяться до відома виконавця ____?_____:

1. Керівником підприємства, під підпис із зазначенням дати ознайомлення;
2. Юристом підприємства, під підпис із зазначенням дати ознайомлення;
3. Головним бухгалтером підприємства, під підпис із зазначенням дати ознайомлення;
4. Засновниками та представниками управлінського апарату в усній формі.

3. Посадові інструкції облікових працівників дають змогу

1. Проводити раціоналізацію облікових робіт, визначати обов’язки облікових працівників, їх відповідальність;

2. Визначати обов’язки облікових працівників, їх права та відповідальність, встановлювати перелік операцій до виконання та контролювати це виконання;

3. Визначати обов’язки облікових працівників та їх відповідальність, надавати їм змогу користуватись необхідними технічними засобами;

4. Встановлювати послідовність облікового процесу та контролюючі заходи.

4. Виконувані в ході облікового процесу операції за змістом складають такі групи:

1. Логічні, аналітичні, зворотного зв’язку, технічні, економічні;

2. Технічні, логічні, аналітичні, творчі, організаційні, допоміжні;

3. Економічні, технічні, логічні, функціональні, організаційні;

4. Логічні, інформаційні, зворотного зв’язку, економічні.

5. Технологічний обліковий процес на підприємстві включає

1. Обробку даних за допомогою відповідних процедур, прийомів та способів відповідно до вихідної інформації;

2. Правильність, документальна обґрунтованість, відповідність даних дійсності;

3. Документування господарських операцій (первинний облік), поточний і підсумковий облік;

4. Бухгалтерську процедуру та підсумковий облік.

6. Розрізняють наступні типи організаційної структури апарату бухгалтерського обліку

1. Централізована, децентралізована, лінійна;

2. Централізована, децентралізована, неповна централізована;

3. Централізована, ієрархічна, лінійно-штабна;

4. Лінійна, децентралізована, змішана.

7. Вимоги до кваліфікації працівників бухгалтерії встановлюються в:

1. Конституції України;
2. Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
3. Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників;
4. Концептуальній основі Міжнародних стандартів фінансової звітності.

8. Якими нормативними документами слід користуватись при складанні посадових інструкцій?
1. Довідником професій економічної діяльності;
2. Загальним довідником професій;
3. Довідником для складання посадових інструкцій;
4. Положенням про бухгалтерську службу.

9. Положення про бухгалтерську службу з метою організації обліку на підприємстві використовують
1. Рядові бухгалтери для підвищення своєї відповідальності;
2. Головний бухгалтер для розподілу обов'язків між працівниками бухгалтерії;
3. Керівник підприємства для розподілу обов'язків між працівниками бухгалтерії;
4. Власник підприємства для розподілу обов'язків між працівниками бухгалтерії.

10. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів ґрунтується на таких принципах:
1. Обачності, повного висвітлення, нарахування і відповідності;
2. Оперативності, інформативності, зіставності, незалежності;
3. Єдиного грошового вимірника, автономності, неупередженості, зацікавленості;
4. Чесності, об'єктивності, компетентності, конфіденційності.

ТЕМА 5. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

℘ Мета вивчення теми

Засвоєння основних положень з організації обліку власного капіталу, що дають організаційно-правове та інформаційне забезпечення отримання даних для різних видів звітності.

Ключові слова та поняття: зареєстрований та незареєстрований капітал, статутний капітал, пайовий капітал, резервний капітал, завдання, організація, законодавство, рахунки, інвентаризація.

Основні питання

1. Класифікація власного капіталу для цілей організації обліку.
2. Основні завдання організації обліку власного капіталу та фактори, які на нього впливають.
3. Модель організації обліку власного капіталу.
4. Організація обліку власного капіталу за його видами.
5. Організація інвентаризації власного капіталу.

Контрольні питання.

Тести для самоконтролю.

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ТЕМИ ВИ ПОВИННІ:

- розуміти поняття власного капіталу;
- класифікувати власний капітал за видами з метою організації їх обліку;
- знати основні завдання організації обліку власного капіталу;
- відтворювати модель послідовності організації обліку власного капіталу;
- уміти організовувати інвентаризацію власного капіталу.

1. Класифікація власного капіталу для цілей організації обліку

Під організацією обліку *власного капіталу слід* розуміти сукупність заходів, направлених на забезпечення реєстрації фактів господарського життя, їх узагальнення з метою отримання необхідної інформації для складання звітності та прийняття управлінських рішень щодо матеріальних активів, грошових коштів, фінансових інвестицій і витрат на придбання

прав і привілеїв, необхідних для здійснення підприємством виробничої або іншої підприємницької діяльності.

Неможливо організувати облік того чи іншого об'єкту, якщо не знати його структуру (складові об'єкту). Це пов'язано з тим, що бухгалтеру завжди потрібно чітко знати, які прийоми та способи слід застосовувати для обліку кожної ланки цієї структури (складного об'єкту). Для цілей організації обліку структура власного капіталу найкращим чином відображена у Плані рахунків, що було вивчено у фінансовому обліку. Однак Проектом наказу МФУ України "Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів МФУ з бухгалтерського обліку" від 25.02.2013 відбулися зміни у назвах та сутності окремих видів власного капіталу. Це не могло не позначитися на організації його обліку. Нагадаємо коротко про ці зміни, що вплинули на класифікаційні ознаки власного капіталу для цілей організації обліку.

Відтепер статутний капітал став субрахунком 1 синтетичного рахунку 40 "Зареєстрований капітал" – 401. На субрахунку 401 "Статутний капітал" відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. Це – організаційно-правова форма капіталу, величина якого визначається в розмірах, визначених установчими документами господарюючого суб'єкта відповідно до чинного законодавства. Це сукупність в грошовому вираженні внесків (часток, акцій за номінально вартістю) засновників (учасників) в майно при створенні підприємства для забезпечення його статутної діяльності. Сальдо на цьому рахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства.

За тим же проектом Наказу пайовий капітал став відтепер субрахунком 2 синтетичного рахунку 40 "Зареєстрований капітал" – 402. Це – сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві (споживчому товаристві, колективному сільськогосподарському підприємстві, житлово-будівельному кооперативі, кредитній спілці та інших підприємствах, що передбачені установчими документами) для здійснення його фінансово-господарської діяльності. На субрахунку 402

*“*Пайовий капітал*”* відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів цих товариств.

На субрахунку 403 *“*Інший зареєстрований капітал*”* відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах. Таким чином, власний капітал складається із двох частин: зареєстрованого капіталу (статутного, пайового та іншого зареєстрованого капіталу) та нереєстрованого капіталу, організація обліку якого за його видами буде розглянута нижче.

Додатковий капітал складається з емісійного доходу, дооцінки активів, безоплатного отримання необоротних активів. Відтепер це рахунок 41 *“*Капітал у дооцінках*”*, який призначено для обліку і узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до НП(С)БО відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про сукупний дохід. Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо.

Резервний капітал – це сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства за рахунок нерозподіленого прибутку підприємств. *Вилучений капітал* – це фактична собівартість акцій власної емісії, вилучених товариством у своїх акціонерів. *Неоплачений капітал* – сума статутного капіталу, яка на дату реєстрації підприємства заявлена, але фактично не внесена засновниками.

2. Основні завдання організації обліку власного капіталу та фактори, які на нього впливають

Основними завданнями організації обліку власного капіталу є:

- організація документування операцій, пов’язаних з формуванням та використанням власного капіталу;
- розробка та впровадження графіку організації документування та документообігу власного капіталу;
- організація відображення операцій з документів у відповідних облікових регістрах аналітичного обліку капіталу (журналах та відомостях);

● організація відображення операцій, пов’язаних з капіталами, у регістрах синтетичного обліку (головній книзі та оборотно-сальдовій відомості);

● організація відображення у балансі і звітності операцій з власного капіталу;

● контроль за правильністю і законністю формування власного капіталу;

● контроль за раціональним розподілом прибутку за відповідними напрямками.

При організації обліку власного капіталу необхідно враховувати наступні фактори: (1) форму власності; (2) організаційно-правову форму господарювання; (3) кількість засновників; (4) інформацію про власний капітал, що наводиться в наказі про облікову політику. Це пов’язано з тим, що кожна складова частина власного капіталу (виражена певним його видом) має свої особливості, від яких залежить організація обліку кожного виду. Наприклад, пайовий капітал може бути організований тільки за колективної, зокрема, кооперативної форми власності, у той час, як у акціонерному товаристві цей капітал не створюється. Тому такі особливості передбачаються у наказі про облікову політику, зокрема:

- положення (стандарти) бухгалтерського обліку, якими керується підприємство при веденні обліку власного капіталу і забезпечення зобов’язань;

- порядок утворення та використання резервного капіталу, крім випадків, коли він утворюється в порядку, встановленому законодавством;

- номенклатуру робочих бухгалтерських рахунків, а також будову аналітичних рахунків з обліку власного капіталу;

- установлення порядку вибуття учасників і частки належного їм додаткового капіталу;

- порядок розподілу чистого прибутку;

- оцінювання внесків і порядок збільшення статутного капіталу.

3.Модель організації обліку власного капіталу

Весь обліковий процес власного капіталу зображено у моделі організації обліку власного капіталу (рис.5.1). З цієї

моделі видно, що уся послідовність організації обліку власного капіталу починається із визначення його виду (статутний, пайовий, резервний, додатковий тощо), проведення оцінки об'єктів, які мають бути включені у склад статутного капіталу (наприклад, якщо в статутний капітал вносяться основні засоби, то для визначення принципів оцінки використовуються П(С)БО 7 "Основні засоби", а якщо нематеріальні активи – П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", а якщо якийсь певний вид запасів – із П(С)БО 9 "Запаси".

Наступним кроком в організації обліку власного капіталу є організація документування господарських операцій, і в залежності від того, який об'єкт стає частиною власного капіталу, будуть використані відповідні первинні бухгалтерські документи. За цими документами господарська операція буде внесена одночасно і в облік власного капіталу, і у облік іншого об'єкту, який стає капіталом, через систему бухгалтерських рахунків, яка складається із двох взаємозв'язаних систем рахунків: аналітичних та синтетичних.

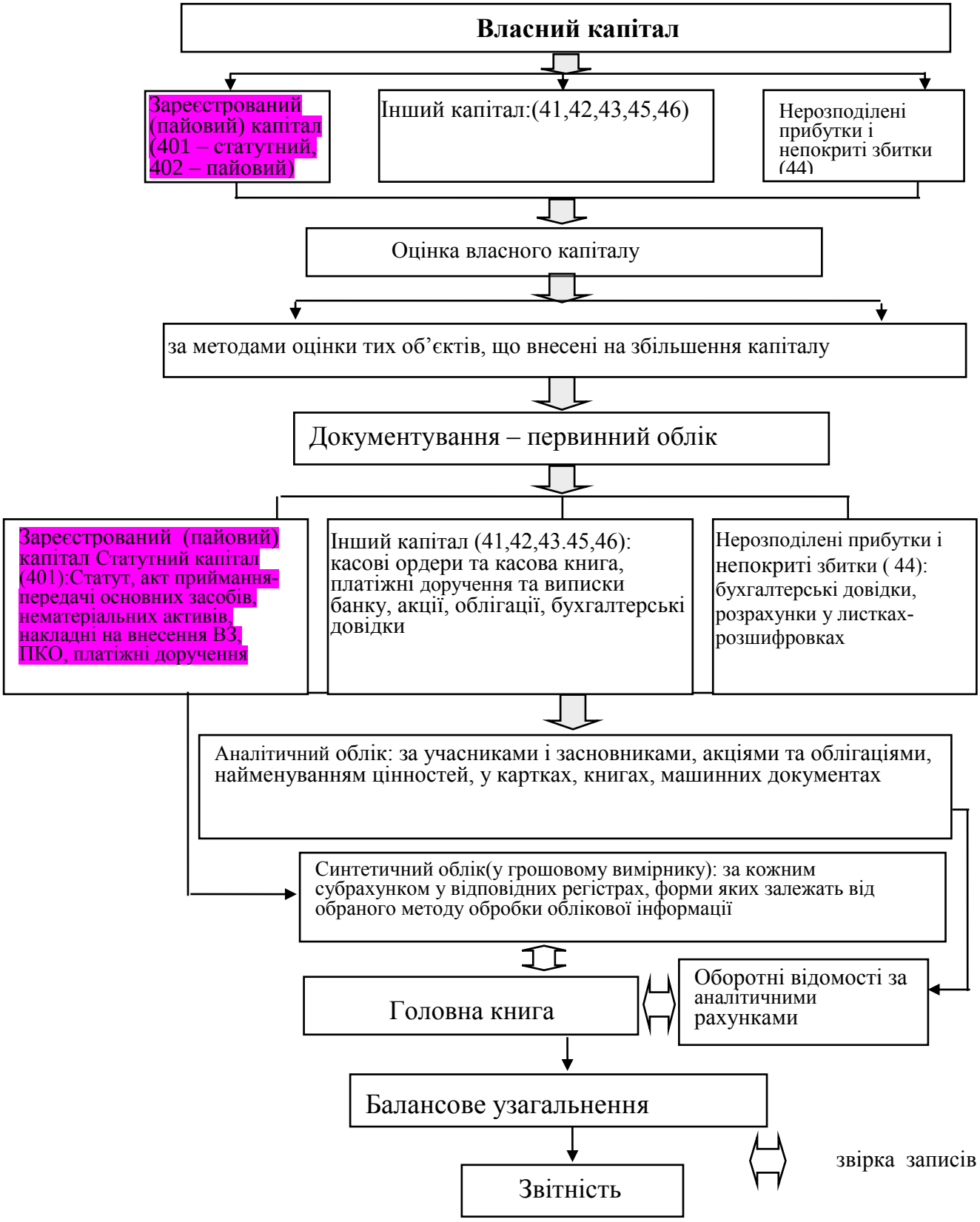


Рис 5.1. – Модель організації обліку власного капіталу

Як видно з моделі, аналітичний облік власного капіталу ведуть за учасниками і засновниками, акціями та облігаціями, які вони внесли у формування зареєстрованого (пайового) капіталу (у аналітичному та синтетичному обліку рахунки: 401 – статутного, 402 – пайового) та іншого капіталу підприємства; найменуванням внесених у власний капітал цінностей; у регістрах аналітичного обліку за ручної форми – картках, книгах, листках-розшифровках; за машинних форм обробки інформації – у машинних документах: машинограмах, аналізу рахунків субконто, оборотно-сальдовій відомості тощо. За журнальною формою (додаток Б) – це Журнал 7 за кредитом рахунків 40 (401-404), 41(411-414), 42 (421-425), 43, 44 (441-443), 45 (451-453), 46, 47(471-478), 48 (481-484), 49 (491-496); відомість 7.1 аналітичних даних рахунку 42 "Додатковий капітал", відомість 7.2 аналітичних даних рахунку 44"Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" та ін.

4. Організація обліку власного капіталу за його видами

Організація обліку зареєстрованого (пайовий) капіталу: (401 – статутного, 402 – пайового. Законами №3263 від 7.06. 2011 та *№ 3262 від 28.08. 2011 р.* внесені зміни у законодавство. Звернемо увагу на три основні моменти. По-перше, починаючи з 07.06.11 р. немає законодавчо встановленого мінімального розміру *зареєстрованого (401 – статутного)* капіталу ТОВ. Відтепер учасники самостійно визначають розмір статутного капіталу (хоча б у розмірі 1 грн.). Нагадаємо, що до змін, унесених *Законом № 3263*, статутний капітал ТОВ не міг бути менше однієї мінімальної заробітної плати, яка діяла на момент створення товариства. І хоча й тоді ця сума була скоріше символічною, мінімальний поріг усе-таки існував. Сьогодні вимоги до мінімального розміру ТОВ у законодавстві немає (оновлена редакція *ст. 52 Закону про господарські товариства*).

Аналогічні зміни відбулися і для товариств з додатковою відповідальністю (ТДВ), оскільки згідно зі ст. 65 Закону про господарчі товариства такі товариства мають застосовувати вимоги ст. 52 Закону про господарчі товариства. Отже, і для ТДВ починаючи з 7 червня 2011 року немає вимоги щодо

мінімального розміру *зареєстрованого (статутного)* капіталу. Що стосується акціонерних товариств (АТ), то для них, як і раніше, статутний капітал не може бути менше 1250 мінімальних заробітних плат виходячи зі ставки, що діє на момент створення (реєстрації) товариства (ч. 1 ст. 14 Закону про АТ, ч. 4 ст. 24 Закону про господарчі товариства).

Зареєстрований (статутний) капітал ТОВ формується за рахунок внесків його засновників у вигляді: грошових коштів, цінних паперів, будівель, споруд та інших матеріальних цінностей, векселів, активів, отриманих під заставу, прав користування землею, водою, авторських прав тощо. Основні етапи організації обліку зареєстрованого (статутного) капіталу, і зокрема його формування, можна представити на вигляді наступної моделі (рис.5.2).

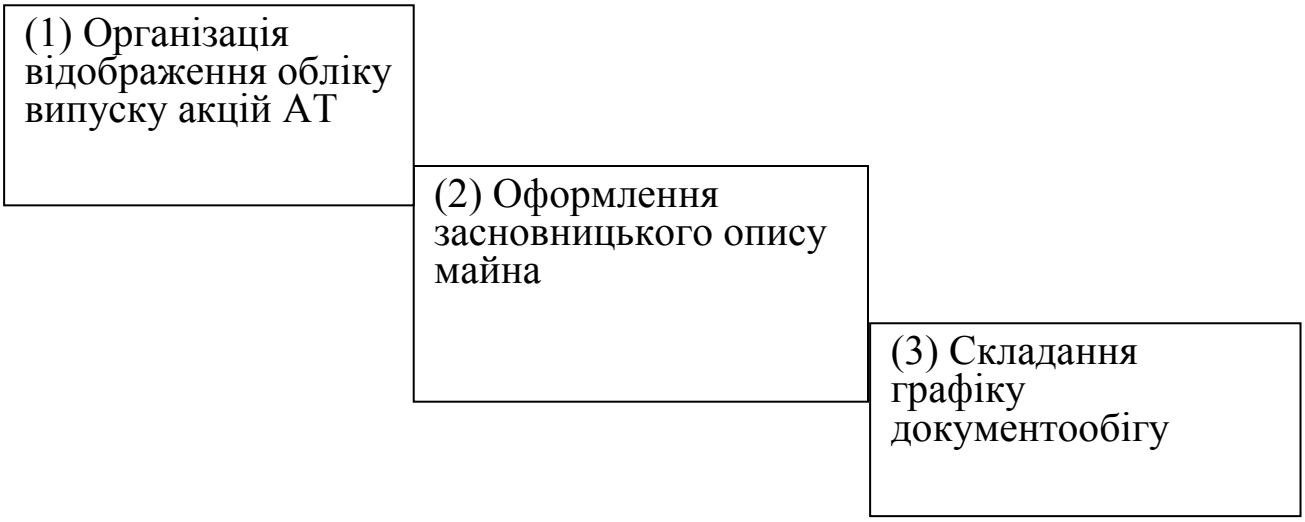


Рис. 5.2. Етапи організації обліку формування зареєстрованого (статутного) капіталу АТ

Оскільки первинними документами підтверджується доля учасників у організації підприємства, то необхідно знати організацію документального оформлення формування статутного капіталу, яке супроводжується складанням опису засновницького майна (договір, акти приймання-передачі, накладні) та проводиться реєстрація підприємства в ЄДРПОУ. Припиняється ведення обліку в день виключення підприємства з Державного реєстру в результаті завершення діяльності, банкрутства, реорганізації тощо. У публічних акціонерних

товариствах емітент видає акції покупцеві або замість них може бути виданий сертифікат на сумарну номінальну вартість акцій, які йому належать.

Первинні документи реєструють у облікових регістрах. За журнальною формою (Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом МФУ від 29.12.2000р. № 356 (додаток В) – це журнал 7, де ведуть синтетичний та аналітичний облік капіталу за кредитом рахунків класу 4 “Власний капітал”. Їх підсумки переносять у Головну книгу для складання оборотного балансу та звітності. Внесення змін до статутного капіталу можливе лише у випадках зміни засновницьких документів, що може здійснюватися лише за наступних умов (рис. 5.3).

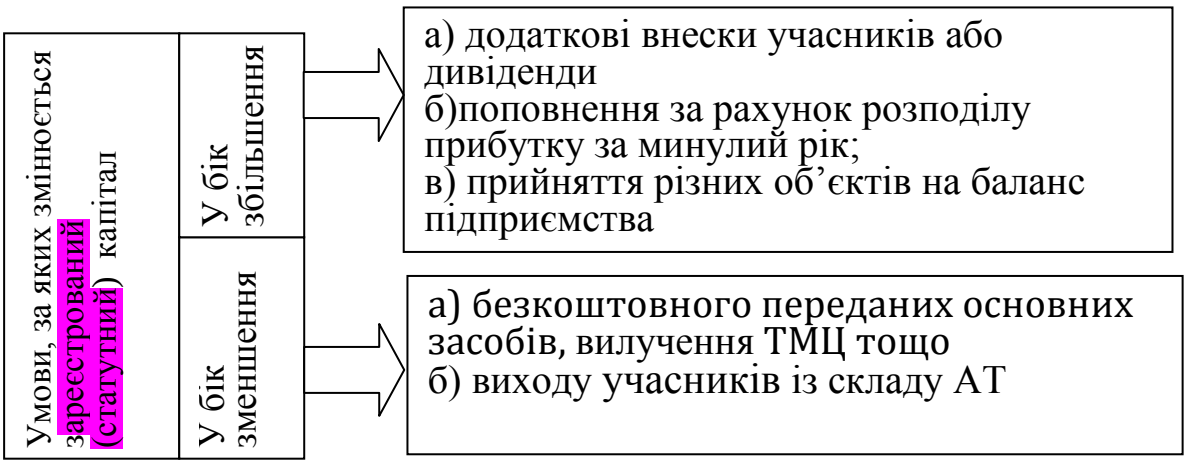


Рис. 5.3. Умови, за яких може змінюватися зареєстрований (статутний) капітал

Зміни розміру зареєстрованого (статутного) капіталу АТ відображаються у бухгалтерському обліку після внесення таких змін до статуту та до державного реєстру. Акціонерне або пайове товариство відрізняється тим, що відповідальність кожного з учасників обмежується лише одним його внеском – акцією чи пайовим внеском. При створенні ПАТ організовується відкрита підписка на акції. Особи, які побажали придбати акції, повинні внести на рахунок засновників не менше 10% вартості акцій, на які вони підписалися. При створенні ПрАТ – не менше 50% номінальної вартості акцій. Не пізніше, ніж через 6 місяців після реєстрації АТ повинно видати акціонерам акції (сертифікати акцій). ПрАТ

має право випускати тільки іменні акції, котрі реєструються у спеціальній книзі.

Організація обліку прямо залежить від порядку випуску акцій та їх розміщення, котре може бути у вигляді підписки (відкритої або закритої), розподілу серед акціонерів, розподілу серед засновників товариства, обміну акцій однієї номінальної вартості на акції іншої номінальної вартості, привілейовані на прості і навпаки, облігацій на акції і навпаки.

Емітент видає акції покупцеві лише за умови повної оплати їх вартості. Акціонеру замість цінних паперів може бути виданий сертифікат на сумарну номінальну вартість акцій, які йому належать.

Акції ПАТ можуть розповсюджуватися шляхом відкритої підписки або купівлі-продажу на біржах, а акції ПрАТ можуть бути поширені тільки між учасниками та не можуть поширюватися шляхом підписки та купівлі-продажу на біржі.

Організація аналітичного обліку зареєстрованого (статутного) капіталу здійснюється за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

Організація обліку іншого капіталу. Оскільки визначення кожного виду іншого капіталу викладено вище, то тут ми зупинимося суто на організації їх обліку.

Організація обліку *неоплаченого капіталу* здійснюється на підставі статуту, довідок бухгалтерії, касових ордерів, установчих договорів, накладних тощо. На їх основі здійснюється аналітичний облік неоплаченого капіталу: за видами розміщених та неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) господарюючого суб'єкта.

Організація обліку зареєстрованого (*пайового) капіталу* – це організація обліку пайових внесків членів споживчого товариства, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок, паїв членів КСП в сільському господарстві. Такий облік здійснюється на підставі накладних, виписок банку, довідок бухгалтерії, наказів, які є підставою для аналітичного обліку зареєстрованого (*пайового) капіталу*.

Організація обліку капіталу у дооцінках *(рах.41)*включає організацію обліку дооцінки (уцінки) основних засобів, дооцінку (уцінку) нематеріальних активів, дооцінку (уцінку) фінансових інструментів тощо, які відповідно до НП(С)БО 1

відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про сукупний дохід. Організація аналітичного обліку *капіталу у дооцінках* здійснюється на підставі первинних документів на дооцінку (уцінку) тих чи інших об'єктів, довідок бухгалтерії за видами об'єктів та за кожним засновником.

Організація обліку *додаткового капіталу* включає організацію обліку емісійного доходу, безоплатного отримання необоротних активів, накопичені курсові різниці тощо. Для синтетичного обліку такого капіталу призначений рахунок 42 "Додатковий капітал".

Організація обліку *вилученого капіталу* пов'язана із організацією обліку фактичної собівартості акцій власної емісії (за видами акцій), вилучених товариством у своїх акціонерів, які є разом з видами акцій аналітичними рахунками *вилученого капіталу*. Записи на них проводять на підставі платіжних доручень, ВКО, ПКО, виписок банку. Організація синтетичного обліку проводиться на рахунку 45 "Вилучений капітал", записи ведуть на підставі платіжних доручень, касових ордерів, виписок банку. Аналітичний – за видами акцій. Окреме місце у розділі "Власного капіталу" займають нерозподілені прибутки (непокриті збитки), які будуть розглянуті у темі 9 цього розділу.

Резервний капітал (рах.43). Його кошти використовуються для погашення непередбачених витрат у випадку недостачі прибутку для цих цілей, погашаються борги перед кредиторами при ліквідації товариства, виплачуються дивіденди за привілейованими акціями. Створюється резервний капітал в акціонерному товаристві у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 % статутного капіталу. Щорічні відрахування на поповнення резервного капіталу передбачаються установчими документами та здійснюються за рахунок чистого прибутку, але не можуть бути менше 5 % його загальної суми. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться в окремих відомостях за його видами і напрямами використання. Облік резервного капіталу здійснюється на підставі довідок бухгалтерії, виписок банку, наказів, установчого договору, рішень зборів учасників тощо.

5. Організація інвентаризації власного капіталу

Інвентаризація власного капіталу. Інвентаризація статутного капіталу полягає в підтвердженні сальдо по аналітичному обліку за кожним учасником. Тобто інвентаризація проводиться за документами, за якими підтверджуються залишки, реально вивчається обґрунтованість сум, що обліковуються на таких рахунках, встановлюються терміни виникнення зобов'язань підприємства перед власниками, реальність часток власників у статутному капіталі.

Інвентаризацію статутного капіталу проводять з метою контролю своєчасності і повноти сплати часток (акцій) засновниками. При цьому перевіряється відповідність записів на рахунках 40 "Зареєстрований капітал" субрахунок 401 "Статутний капітал" та 46 "Неоплачений капітал" шляхом підтвердження цих записів первинними документами (ПКО, випискаами банку, накладними, актами приймання-передачі тощо). На кінець кожного звітного року необхідно перевірити відповідність вартості чистих активів величині статутного капіталу, а також перевірити розмір статутного капіталу з метою контролю правильності оцінки і відображення в обліку операцій зі зменшення або збільшення статутного капіталу.

Крім того, в акціонерних товариствах необхідно перевірити організацію аналітичного обліку на рахунку 401 "Статутний капітал". При цьому встановлюється відповідність даних аналітичного обліку в розрізі видів (типів) розміщених акцій (з урахуванням реквізитів кожного випуску) даним установчих документів, змін і доповнень до них, звітів про випуск акцій. Оскільки статутний капітал являє собою майно підприємства, тому документальне забезпечення слід підтвердити справжньою наявністю майна і зобов'язань перед складанням річного звіту, що здійснюється за допомогою інвентаризації майна і зобов'язань.

Таким чином, організація інвентаризації власного капіталу полягає в підтвердженні сальдо по аналітичному обліку за кожним рахунком: учасником, засновником, кредитором. Тобто організацію інвентаризації проводять за відповідними документами та обліковими регістрами, вивчаючи обґрунтованість сум, що відображаються на таких рахунках та підтверджуючи реальність часток у статутному капіталі їх власників. Також встановлюються терміни виникнення зобов'язань підприємства перед власниками. Як правило, таку

інвентаризацію підприємства проводять перед складанням річного звіту.

На кінець кожного звітного року необхідно перевірити відповідність вартості чистих активів величині статутного капіталу, а також розмір статутного капіталу з метою контролю правильності оцінки і відображення в обліку операцій з його зменшення або збільшення. Крім того, в товариствах необхідно перевірити організацію аналітичного обліку на субрахунку 401 "Статутний капітал". При цьому встановлюється відповідність даних аналітичного обліку в розрізі видів (типів) розміщених акцій (з урахуванням реквізитів кожного випуску) даним установчих документів, змін і доповнень до них, звітів про випуск акцій.

Крім того, інвентаризації підлягають суми створених резервів (забезпечень зобов'язань), що переходять на наступний звітний рік – на оплату відпусток працівників, виплату винагород за вислугу років і за підсумками роботи за рік, на ремонт основних засобів та інші резерви, передбачені галузевими вказівками щодо складу витрат, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг). Правильність утворення і погашення сум резерву перевіряється за даними кошторисів і при необхідності в кінці року коригується.

Контрольні питання

1. Що розуміють під організацією обліку зареєстрованого капіталу?
2. Що розуміють під організацією обліку статутного капіталу?
3. Яким чином слід організовувати проведення змін в статутному капіталі?
4. Чим відрізняється від інших організація обліку неоплаченого капіталу?
5. Чим відрізняється від інших організація обліку пайового капіталу?
6. Чим відрізняється від інших організація обліку резервного капіталу?
7. Які основні питання щодо капіталів і резервів наводяться в наказі про облікову політику?
8. Як слід розуміти організацію інвентаризації капіталів?

Тести для самоконтролю

1. Що є обліковими номенклатурами первинного обліку власного капіталу:

1.ПІБ засновників та вид внеску (гроші, засоби праці тощо);
2.Сукупність внесків власників у майно при створенні підприємства;
3.Зафіксована в установчих документах загальна вартість активів;
4. ПКО, акт приймання-передачі основних засобів, накладні

2. Власний капітал підприємства – це:

1.Сукупність внесків власників у майно при створенні підприємства;
2. Зафіксована в установчих документах загальна вартість активів;
3. Частина в активах підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань;
4. Додатковий капітал підприємства.

3. До власного капіталу підприємства не відноситься:

1. Кредиторська заборгованість з оплати праці;
2. Зареєстрований (Статутний) капітал;
3. Нерозподілений прибуток;
4. Резервний капітал.

4. Перший розділ пасиву балансу – це:

1. Довгострокові зобов'язання;
2. Власний капітал;
3. Оборотні активи;
4. Поточні зобов'язання.

5. Власний капітал засновників (учасників) поділяється на: "Статутний капітал" за економічним змістом відноситься до рахунків:

1. Дві частини: зареєстрований і статутний капітал;

2. Дві частини: “Статутний капітал” і “Пайовий капітал”;

3. Дві частини: зареєстрований і незареєстрований капітал;

4. Три частини: зареєстрований, незареєстрований капітал і нерозподілені прибутки (непокриті збитки).

6. Одиницею аналітичного обліку (обліковою номенклатурою) статутного капіталу є:

1. Виключно вид внеску (гроші, засоби праці тощо);

2. Сукупність внесків власників у майно при створенні підприємства;

3. ПКО, акт приймання-передачі основних засобів, накладні;

4. Визначена назва об’єкта обліку та фізична (юридична) особа.

7. Чи може бути складовою власного капіталу сума, одержана підприємством від іншого підприємства на основі допомоги без повернення :

1. Так, може, за умови поповнення прибутку минулого року;

2. Так, може, за умови поповнення прибутку поточного року;

3. Так, може, без ніяких умов;

4. Ні, не може;

8. Сальдо субрахунку 401 “Статутний капітал” – це:

1.Статутний капітал за установчими документами;

2.Статутний капітал за вирахуванням неоплаченого капіталу;

3.Неоплачений капітал;

4.Вилучений капітал.

9.Рахунок 41 “Капітал у дооцінках” призначено для обліку і узагальнення інформації про:

1. Дооцінки оборотних активів і фінансових інвестицій, які відповідно до НП(С)БО відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про сукупний дохід.1.

2. Дооцінки (уцінки) оборотних активів і фінансових інвестицій, які відповідно до НП(С)БО відображаються у

складі власного капіталу і розкриваються у звіті про сукупний дохід.
3. Дооцінки оборотних і необоротних активів, фінансових інвестицій, які відповідно до НП(С)БО відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про сукупний дохід.
4. Дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до НП(С)БО відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про сукупний дохід.

10.Порядок утворення та використання резервного капіталу передбачають у:

1. У Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність";
2. У наказі про облікову політику підприємства;
3. У Статуті підприємства;
4. У наказі керівника підприємства.

ТЕМА 6. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Мета вивчення теми

Засвоєння основних положень з організації обліку зобов'язань, що дають організаційно-правове та інформаційне забезпечення отримання даних для різних видів звітності.

Ключові слова та поняття: зобов'язання; визнання; класифікація; модель; організація; блок-схема; облікові номенклатури; документування; інвентаризація.

Основні питання

1. Поняття зобов'язань, їх визнання та класифікація у контексті організації обліку.
2. Основні завдання організації обліку зобов'язань.
3. Модель організації обліку зобов'язань.
4. Організація документування з обліку зобов'язань.
5.Організація синтетичного та аналітичного обліку зобов'язань.

6. Організація обліку зовнішньоекономічних зобов’язань.

Контрольні питання

Тести для самоконтролю

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ТЕМИ ВИ ПОВИННІ:

- розуміти поняття зобов’язань та їх визнання;
- класифікувати зобов’язання з метою організації їх обліку;
- знати основні завдання організації обліку зобов’язань;
- відтворювати модель послідовності організації обліку зобов’язань;
- уміти організовувати інвентаризацію зобов’язань.

1.Поняття зобов’язань, їх визнання та класифікація у контексті організації обліку

Методологічні вимоги до формування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про зобов’язання визначає П(С)БО 11 “Зобов’язання”. Відповідно до нього зобов’язання – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди. Вони – борги (заборгованість) підприємства виникають внаслідок придбання запасів, товарів чи послуг в кредит або залучення в обіг самого кредиту, який підприємство отримує як фінансування своєї діяльності. Іншими словами зобов’язання – це позичений (або позичковий) капітал.

Для визнання зобов’язань повинні бути дотримані дві умови: оцінка їх може бути достовірно визначена; існує ймовірність зменшення економічних вигод внаслідок їх погашення.

Для організації їх обліку необхідна систематизація зобов’язань, яку проводять у вигляді класифікації, у якій їх поділяють на 4 групи: поточні (терміном у один операційний цикл, що не перевищує 12 місяців), довгострокові (терміном у операційний цикл, що перевищує 12 місяців), забезпечення (з невизначеною сумою або часом погашення) і непередбачені зобов’язання (рис.6.1).

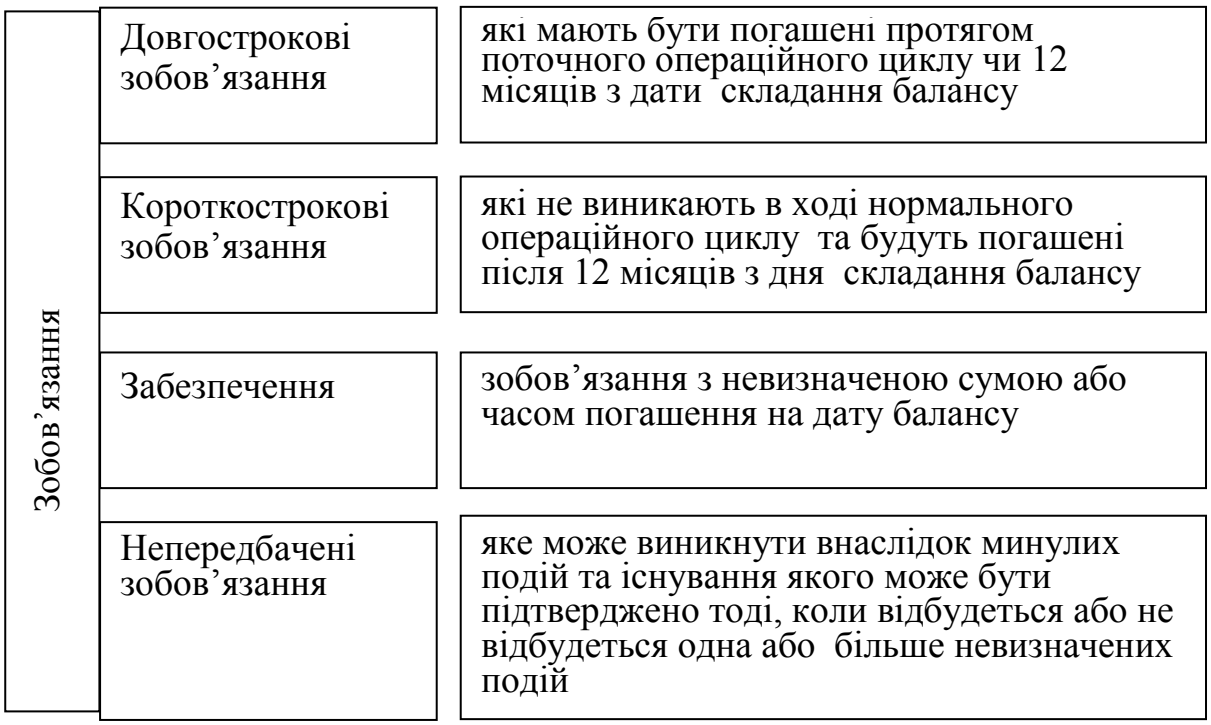


Рис. 6.1. Класифікація зобов'язань для цілей організації обліку

2. Основні завдання організації обліку зобов'язань

Із цієї класифікації випливають, окрім згаданих вище, наступні завдання організації зобов'язань за їх видами. *Основні завдання організації обліку зобов'язань:* чітке документування розрахунків; своєчасна та повна реєстрація даних первинного обліку в регістрах; правдиве відображення інформації щодо зобов'язань в звітності та примітках до неї.

Крім того, кожен елемент зобов'язань має свої специфічні завдання організації обліку. Організація обліку розрахунків з банком повинна забезпечити контроль за одержанням та своєчасним погашенням позик банків.

Організація обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками повинна забезпечити своєчасну перевірку розрахунків з постачальниками і підрядниками та попередження прострочення кредиторської заборгованості.

Безнадійній кредиторській заборгованості слід приділити особливу увагу при організації бухгалтерського обліку зобов'язань. Кредиторська заборгованість, по якій минув строк позовної давності, відноситься до доходу звітного періоду в

першому наступному місяці після пройденого строку позовної давності (при розрахунках між підприємствами недержавної форми власності).

Основним завданням організації обліку розрахунків за податками, платежами та страхуванням є забезпечення правильного та своєчасного нарахування податків. Організація обліку іншої кредиторської заборгованості повинна забезпечити: своєчасну перевірку розрахунків з різними кредиторами; додержання строків розрахунків; віднесення доходів на звітний період.

3. Модель організації обліку зобов'язань

З метою раціональної організації бухгалтерського обліку зобов'язань слід чітко знати, в якій послідовності проходять облікові процеси на кожному етапі їх обліку. Оскільки таких етапів три – первинний, поточний і підсумковий облік, то процес послідовності організації обліку зобов'язань на кожному з них розглянемо у блок схемі на рис. 6.2.

На першому етапі, окрім оцінки, проводиться організація документування операцій із зобов'язаннями, яка вимагає упорядкування первинних документів. Серед них: кредитні та господарські договори; виписки банку, товарні документи (накладні, рахунки-фактури, рахунки, акти прийнятих робіт, товарно-транспортні накладні), векселі, облігації, довідки бухгалтерії, прибуткові та видаткові касові ордери, платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення тощо.

На цьому етапі у бухгалтерії піддаються перевірці бухгалтерські первинні документи за різними ознаками, основні з яких: формальна перевірка, перевірка за сутністю господарських операцій та їх законністю, арифметична та зустрічна.

На другому етапі облікового процесу – етапі поточного обліку – відбувається бухгалтерська обробка первинних документів та їх реєстрація у відповідних облікових регістрах (наприклад, за журнальної форми обліку – журнал 2 за кредитом рахунків 50, 60; розділ І журналу 3 для рахунку 63, 68 і т.д. (додаток В), відомостях (3.3 – за рахунком 63, 3.6 – за рахунком 64 і т.д.), книгах, машинних документах. Аналітичний облік ведеться у спеціальних журналах та

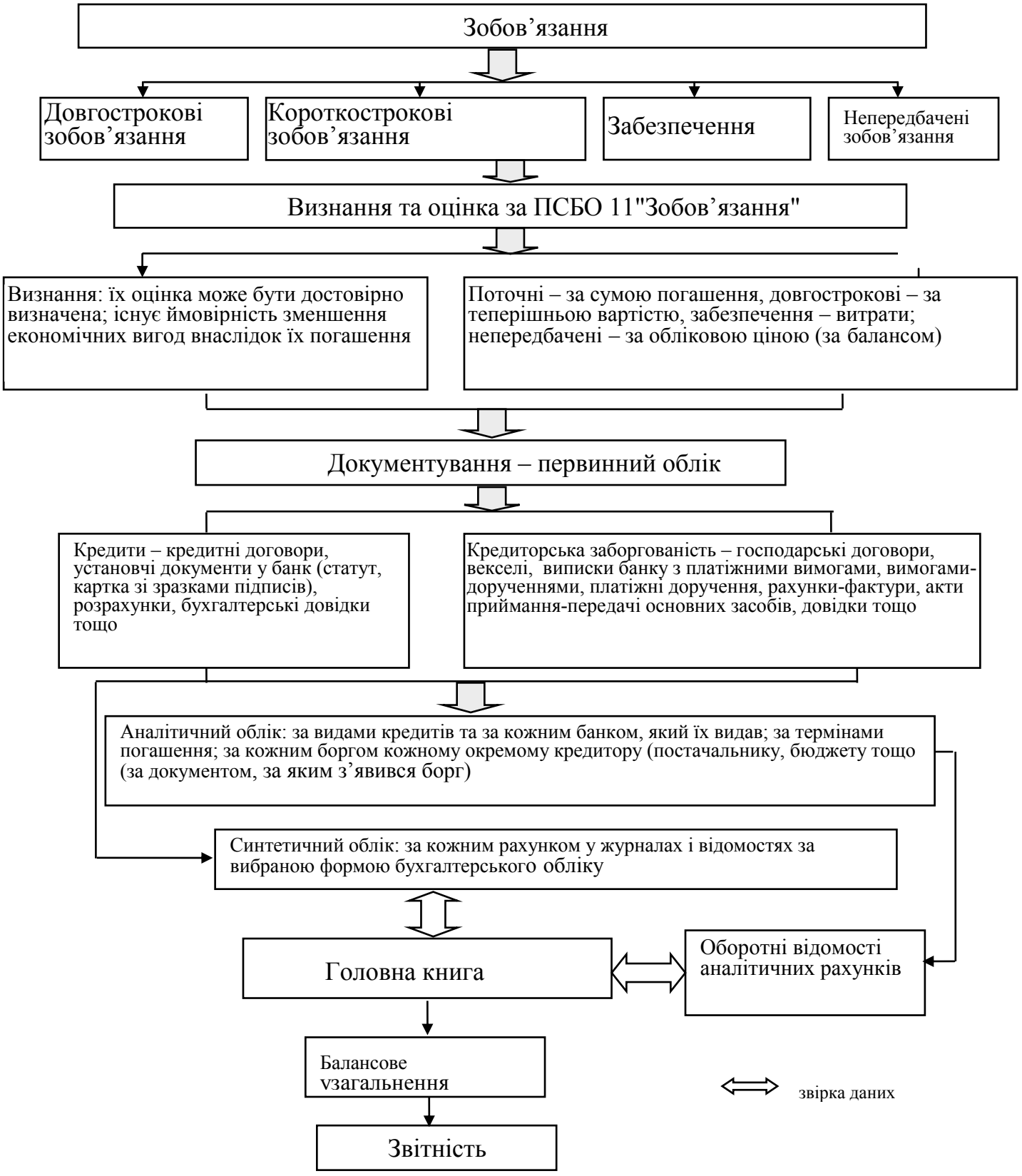


Рис 6.2. Блок-схема організації обліку зобов'язань

відомостях на підставі первинних документів за аналітичними рахунками (кожного кредитора), за отриманими видами позик та за позикодавцями.

В завдання бухгалтерії входить слідкування за дотриманням строків платежу по кожному виду зобов'язань. Організація синтетичного обліку передбачає записи у облікові регістри (журнали та відомості), де проводиться узагальнення усієї інформації, що повязана із зобов'язаннями.

На третьому етапі облікового процесу – етапі підсумкового обліку – інформація із журналів та відомостей потрапляє у Головну книгу, де вона узагальнюється на синтетичних рахунках. На цьому етапі між даними синтетичного (журнали і Головна книга) та аналітичного обліку (відомості та картки за кожним окремим рахунком, оборотні відомості до них) проводиться взаємна перевірка, після якої можна складати бухгалтерський баланс і звітність. Підставою для складання баласу є Головна книга та за необхідності оборотна відомість за синтетичними рахунками.

Всі ці процеси повинні бути організовані у відповідній послідовності, оскільки кожний із них є попередником наступного. Якщо у облікову систему не надійдуть первинні документи, якими оформляють виникнення та погашення зобов'язань (кредиторської заборгованості), то не може бути і наступного етапу – поточного обліку, оскільки в ньому не буде інформації, яку треба рознести за бухгалтерськими рахунками та узагальнити.

4. Організація документування з обліку зобов'язань

Важливим моментом у організації обліку зобов'язань і зокрема обробки про них інформації в автоматизованому режимі є розробка переліку облікових номенклатур, які відображаються у таблиці 6.1. Скористаємося цією таблицею та познайомимося з обліковими номенклатурами з первинного обліку позиченого капіталу (зобов'язань). Номенклатури слід пов'язувати з даними для управління конкретним підприємством. Ті первинні документи, про які йшлося вище, є однією із складових облікових номенклатур первинного обліку. Вони називаються носіями облікових номенклатур. Більшість

носіїв облікових номенклатур визначається централізовано. Якщо у централізованому

Таблиця 6.1

Перелік облікових номенклатур з первинного обліку позиченого капіталу (зобов'язань)

п/п	Дані для обліку	Використання блікових даних	У вираженні		В яких носіях інформація з'являється вперше	Примітки
			натуральному	вартісному		
	Одержано на поточний рахунок короткостроковий кредит	Облік короткострокових зобов'язань			Виписка банку	
	Строк		+	-		
	Сума		-	+		
	% ставка		+	-		
	Термін		+	-		
	і т.д.					

порядку такі носії не створені, їх розробляють і включають у альбоми форм первинних документів. Оскільки нашим завданням не є визначення облікових номенклатур, то ми звернемо увагу лише на інші складові організації поточного обліку зобов'язань.

Першою із таких складових є організація первинного обліку розрахункових відносин, і зокрема по товарних операціях, для чого служать первинні документи розрахунків з постачальниками і підрядниками: накладні, рахунки фактури, рахунки, акти прийнятих робіт, податкові накладні, товарно-транспортні накладні тощо. Розрахункові документи, які надає підприємство-постачальник покупцю на суму оплати за отриману продукцію, виконані роботи та надані послуги, повинні бути акцептовані*. Після цього покупець надає своєму банку платіжне доручення на оплату придбаного товару і

---

* *Акцепт розрахункових документів* — надпис уповноваженої особи (акцептант) на рахунку, який засвідчує згоду прийняти рахунок до оплати.

отримує виписку уповноваженого банку про списання грошових коштів з поточного рахунку. Якщо оплата товару проводиться готівкою через підзвітну особу, то заповнюють ВКО на видачу готівки під звіт, а потім після використання цих коштів складають Звіт про витрачання грошових коштів, наданих на відрядження або під звіт. Є й інші первинні документи, що які є носіями облікових номенклатут із зобовязань, що вивчалися у курсі "Фінансовий облік".

5. Організація синтетичного та аналітичного обліку зобов'язань

Наступною складовою блок-схеми є організація синтетичного та аналітичного обліку зобов'язань. Починати треба із того, що узагальнення даних первинного обліку здійснюється у облікових регістрах за синтетичними та аналітичними рахунками. Як уже неодноразово підкреслювалося, вибір таких облікових регістрів за ручної форми обробки інформації залежить, власне, від вибору відповідної форми обліку, що відображається у Наказі про облікову політику підприємства. А за автоматизації обліку – від вибраної програми обробки облікової інформації: чи то "Бухгалтерія 1С", чи "Парус", чи інша програма, обрана підприємством. В усіх випадках слід пам'ятати, чим відрізняється синтетичний облік від аналітичного, як кожний із них ведуть, і у яких облікових регістрах. Вони залежать, у першу чергу, від того, якими методами проводиться обробка облікової інформації (вручну чи автоматизовано). Тут важливою умовою постановки чіткої організації обліку з кредиторами є своєчасність розрахунків з ними.

Організація інвентаризації зобов'язань полягає у використанні облікової інформації для перевірки дотримання графіків сплати заборгованостей. Вона має свої особливості, зокрема, ті борги, які у системі бухгалтерського обліку не закрилися, бухгалтер їх відбирає, складає на них відомість та відправляє її кредиторам на підтвердження. Кредитори (представники бухгалтерії кредиторів) їх перевіряють і повідомляють письмово, які борги зараховані, а які не надійшли. Завдання бухгалтера, який перевіряв ці зобов'язання, терміново їх сплатити. Якщо він цього не зробить, то може

отримати різного роду штрафні санкції, особливо якщо такими кредиторами є податкова адміністрація чи органи соціального страхування. Такі санкції можуть не лише зменшити прибуток підприємства, а й заробітну плату бухгалтера, який несе відповідальність за цю ділянку роботи.

6. Організація обліку зовнішньоекономічних зобов'язань

Підприємства, що зареєстровані як юридичні особи на території України і мають тут постійне місцезнаходження, можуть здійснювати зовнішньоекономічну діяльність, і зокрема створювати зобов'язання і погашати їх. Такі дії можуть здійснювати суб'єкти підприємницької діяльності, керуючись Законом України "Про зовнішньоекономічну діяльність" (із останніми змінами, внесеними згідно з Кодексом № 4495-VI від 13.03.2012, ВВР, 2012, № 44-45, № 46-47, № 48, ст.552). Згідно з даним Законом суб'єкт підприємницької діяльності набуває статусу суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності без офіційної державної реєстрації, якщо така діяльність передбачена його статутом. Підприємство має право самостійно визначати форми, методи і обсяги роботи на зовнішньому ринку.

Організація обліку зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві покладена на бухгалтерію до функцій якої входить:

(а) облік розрахунків з іноземними постачальниками та покупцями (при попередній та наступній оплаті);

(б) облік розрахунків зі сторонніми організаціями, що сприяють здійсненню експортно-імпортних операцій (транспортні, страхові організації, декларанти, митниця);

(в) контроль за додержанням строків розрахунків, встановлених чинним законодавством та укладеними договорами;

(г) облік розрахунків з банками (за акредитивами, інкасо, переказах, закупівлі-продажу іноземної валюти);

(д) оформлення та облік розрахунків із закордонних відряджень тощо.

Облік зовнішньоекономічної діяльності ведеться на підставі первинних документів, частина яких складається на підприємстві, а інші – надходять від інших підприємств, у тім

числі закордонних. Їх правильне і кваліфіковане оформлення відіграє важливу роль для успіху здійснення облікових та контрольних робіт на всіх етапах. Такі документи отримали назву зовнішньоторговельних, вони підтверджують виконання угоди купівлі – продажу з іноземним контрагентом. Головний документ – це зовнішньоторговельний контракт, який є результатом домовленості експортера та імпортера, що визначає обов'язки сторін на всіх етапах руху товару від продавця до покупця. Залежно від функцій зовнішньоторговельні документи поділяються на кілька груп.

Група I – документи з підготовки товару до відвантаження (заява на фрахтування, інструкція для маркування, дозвіл на постачання, наряд на вивіз зі складу, ліцензія експортна/імпортна тощо). Група II – комерційні документи (рахунок-фактура, рахунок-специфікація, технічна документація, протокол випробувань, пакувальний лист, сертифікат якості, гарантійні зобов'язання, дозвіл (доручення) на відвантаження). Група III – документи з розрахунково-банківських операцій (заява на видачу валютної ліцензії, платіжне доручення, заява на банківський переказ, банківський переказ, банківська гарантія, повідомлення про інкасовий розрахунок, заява на банківську тратту, банківська тратта, чек, інкасове доручення, податкова декларація тощо). Група IV – страхові документи (страховий поліс, страховий сертифікат, страхова премія, рахунок страховика). Група V – транспортні документи (доручення на відвантаження, експедиторська інструкція, ордер на видачу товару, повідомлення про відправлення, складська квитанція тощо). Група VI – транспортно-експедиторські документи (чартерний коносамент, відвантажувальна специфікація, комерційний акт, залізнична накладна, дорожня відомість, фрахт, морська накладна, фрахтовий рахунок). Група VII – митні документи (митна декларація, митний тариф, податкова декларація, сертифікат реєстрації контракту тощо).

Суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності повинен бути зареєстрований в митних органах за місцем державної реєстрації. Організація декларування товарів при їх митному оформленні може здійснюватись: самими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, які є власниками товарів;

митними брокерами на підставі договору із суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності – власниками товарів.

На великих підприємствах роботу щодо укладання контрактів та митного оформлення товарів покладають, зазвичай, на спеціальні відділи та служби (юридичний, протокольний, валютно-фінансовий тощо). На малих та середніх підприємствах, де такі відділи відсутні, до функцій бухгалтерської служби (бухгалтера) додаються функції з укладання договорів, контролю за їх виконанням та декларування товарів.

Таким чином, організація обліку зовнішньоекономічної діяльності, і зокрема зобовязань, що при цьому виникають, залежить від правильності оформлення всіх необхідних первинних документів та від кваліфікації бухгалтерів, що здійснюють цю роботу.

Слід зазначити, що при організації обліку зовнішньоекономічної діяльності виникають різного роду контракти, які мають особливості обліку. Розглянемо їх детальніше. Для узагальнення інформації про наявність та рух зобов'язань за укладеними контрактами, а також контролю за їх виконанням призначений рахунок 03 "Контрактні зобов'язання". На цьому рахунку ведеться облік деривативів (за форвардними і ф'ючерсними контрактами, опціонами) та інших контрактах, розкриття інформації щодо яких передбачено відповідними Положеннями *(стандартами) бухгалтерського* обліку.

Контрольні питання

1.Дати характеристику блок-схеми організації обліку зобов'язань?

2.З якою метою проводиться класифікація зобов'язань?

3.Що означає визнання зобов'язань?

4.В чому полягає оцінка зобов'язань?

5.Чому знання оцінки необхідні для організації обліку зобов'язань?

6.Назвіть основні завдання організації обліку зобов'язань.

7.Як організовано документування операцій із зобов'язаннями?

8.Як організований синтетичний облік зобов'язань?

9.Як організований аналітичний облік зобов'язань?

10.У чому полягає сутність послідовності організації облікового процесу зобов'язань?

11.Які особливості організації обліку зовнішньоекономічних зобов'язань?

Тести для самоконтролю

1. Організація акцептування розрахункових документів – це:

1. Проведення надпису уповноваженої особи (представника банку) на рахунку, який засвідчує згоду прийняти рахунок до оплати;
2. Проведення надпису уповноваженої особи (акцептанта) на рахунку, який засвідчує згоду прийняти рахунок до оплати;
3. Проведення надпису уповноваженої особи (представника постачальника) на рахунку, який засвідчує згоду прийняти рахунок до оплати;
4. Проведення надпису уповноваженої особи (представників банку та замовника) на рахунку, який засвідчує згоду прийняти рахунок до оплати.

2. Календарний графік надання звітності місцевій податковій адміністрації складає:

1. Податкова адміністрація та надає підприємствам;
2. Головний бухгалтер підприємства та узгоджує з податковою адміністрацією;
3. Керівник підприємства та погоджує з головним бухгалтером;
4. Головний бухгалтер підприємства у відповідності із встановленими законодавством термінами.

3.Річний податковий календар підприємства містить наступні показники:

1. Місяць, вид податку, збору, останній строк подання декларацій і звітів, останній строк сплати, сума платежу, примітки;
2. Вид податку, збору та сума платежу;

3. Останній строк подання декларацій і звітів та останній строк сплати;

4. Місяць, вид податку, збору, останній строк подання декларацій.

4. Організація документування розрахунків з постачальниками супроводжують наступні первинні документи:

1. Касові ордери; звіт про використання коштів наданих під звіт; посвідчення про відрядження з відмітками про вибуття; наказ про відрядження;
2. Рахунки-фактури, податкові накладні;
3. Вексель; платіжна вимога;
4. Наказ про облікову політику.

5. Коли підзвітна особа стає кредитором підприємства:

1. Це витрати працівника у вигляді власних грошових коштів, витрачених у відрядженні, але не повернутих йому підприємством;
2. Це кошти працівника, отримані із каси підприємства та витрачені у відрядженні;
3. Це кошти працівника, отримані із каси підприємства та ще не витрачені у відрядженні;
4. Немає правильної відповіді.

6. Різниця між сумою одержаного авансу і фактичними витратами (при наявності документів, що підтверджують витрати) позитивна:

1. Це сума перевитрат отриманого авансу на відрядження;
2. Це витрати працівника у вигляді власних грошових коштів;
3. Це сума, яку бухгалтерія має право утримати з нарахованої заробітної плати;
4. Це сума, яку необхідно повернути в касу у визначені терміни.

7. Оприбуткування ТМЦ, що надійшли від постачальника здійснюється на підставі:

1. Накладної про надходження від постачальника;

2. Розрахунків бухгалтерії;
3. Податкових накладних;
4. Виписки банку.

8. Аналітичний облік розрахунків за податками та платежами організований:

1. За видами податків і платежів;
2. За термінами сплати податків і платежів;
3. За термінами надання звітності за податками і платежами;
4. За термінами, встановленими в наказі про облікову політику.

9. Календарний графік надання звітності місцевій податковій адміністрації містить:

1. Назву податків, терміни надання звітності, назву звітності; накопичувальну відомість простроченої кредиторської заборгованості;
2. Накопичувальну відомість простроченої кредиторської заборгованості;
3. Назву податків та терміни їх сплати;
4. Податкову і фінансову звітність.

10. Умови визнання зобов'язання наведені в П(с)БО:

1. 10;
2. 11;
3. 12;
4. 14.

ТЕМА 7. ОРГАНІЗАЦІЯ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

⚲ Мета вивчення теми

Оволодіти чинним законодавчим забезпеченням організації розрахунків з оплати праці та процесом формування документообігу з оплати праці, системами та формами оплати праці, послідовністю формування розрахунків, пов'язаних з

нарахуванням заробітної плати, її оподаткування та відображення в обліку.

Ключові слова та поняття: оплата праці, розрахунки з оплати праці, основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші виплати, єдиний соціальний внесок, податок на доходи фізичних осіб, розрахунково-платіжна відомість.

Основні питання

1.Нормативне забезпечення обліку розрахунків з оплати праці.
2.Організація обліку оплати праці.
3.Організація обліку розрахунків, пов'язаних з заробітною платою.
Контрольні питання.
Тести для самоконтролю.

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ТЕМИ ВИ ПОВИННІ:

- знати нормативне забезпечення обліку розрахунків з оплати праці;
- уміти проводити організацію обліку оплати праці;
- уміти проводити організацію обліку розрахунків, пов'язаних з заробітною платою.

1. Нормативне забезпечення обліку розрахунків з оплати праці

Право на оплату праці як і право на саму працю кожному громадянину України гарантується Конституцією України. Саме статтею 43 основного закону України встановлюється, що кожен громадянин має право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується. При цьому держава бере на себе обов'язок створювати умови для повного здійснення громадянами права на працю, гарантує рівні можливості у виборі професії та роду трудової діяльності, реалізовує програми професійно-технічного навчання, підготовки і перепідготовки кадрів відповідно до суспільних потреб.

Кожен працюючий громадянин має право на належні, безпечні і здорові умови праці, а також на заробітну плату, не нижчу за мінімальну, визначену законом.

Конституцією забороняється використання примусової праці, а також праці жінок і неповнолітніх на небезпечних для їхнього здоров'я роботах.

Конституція гарантує громадянам України право на своєчасне одержання винагороди за працю та захист від незаконного звільнення.

Сорок п’ята стаття Конституції України кожному працюючому громадянину гарантує право на відпочинок. Це право забезпечується наданням щотижневих вихідних, а також оплачуваної щорічної відпустки, встановленням скороченого робочого дня щодо окремих професій і виробництв, скороченої тривалості роботи у нічний час.

Законодавчо встановлюється максимальна тривалість робочого часу, мінімальна тривалість відпочинку та оплачуваної щорічної відпустки, вихідні та святкові дні, а також інші умови здійснення цього права визначаються законом.

Згідно Конституції громадяни мають право на соціальний захист, що включає право на забезпечення їх у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом.

Це право гарантується загальнообов’язковим державним соціальним страхуванням за рахунок страхових внесків громадян, підприємств, установ і організацій, а також бюджетних та інших джерел соціального забезпечення; створенням мережі державних, комунальних, приватних закладів для догляду за непрацездатними. Пенсії, інші види соціальних виплат та допомоги, що є основним джерелом існування, мають забезпечувати рівень життя, не нижчий від прожиткового мінімуму, встановленого законом. Всі законодавчі акти, якими встановлюються окремі питання трудових відносин не повинні суперечити Конституції України.

Крім того, регулювання трудових відносин здійснюється Кодексом законів про працю (КЗпП) від 10.12. 1997 року №322. Кодекс законів про працю регулює трудові відносини всіх працівників, сприяючи зростанню продуктивності праці,

поліпшенню якості роботи, підвищенню ефективності суспільного виробництва і піднесенню на цій основі матеріального і культурного рівня життя трудящих, зміцненню трудової дисципліни і поступовому перетворенню праці на благо суспільства в першу життєву потребу кожної працездатної людини.

КЗпП врегульовує питання праці деяких категорій працівників, які працюють у районах з особливими природними географічними і геологічними умовами та умовами підвищеного ризику для здоров'я, тимчасових і сезонних працівників, а також працівників, які працюють у фізичних осіб за трудовими договорами, додаткові підстави для припинення трудового договору деяких категорій працівників за умов порушення встановлених правил прийняття на роботу та ін.

В КЗпП розкриваються вимоги щодо колективних договорів, які укладаються на основі чинного законодавства, прийнятих сторонами зобов’язань з метою регулювання виробничих, трудових і соціально-економічних відносин і узгодження інтересів трудящих, власників та уповноважених ними органів. Колективний договір укладається на підприємствах, в установах, організаціях незалежно від форм власності і господарювання, які використовують найману працю і мають права юридичної особи. Такий договір укладається між власником або уповноваженим ним органом, з однієї сторони, і первинними профспілковими організаціями, які діють відповідно до своїх статутів, а у разі їх відсутності - представниками, обраними на загальних зборах найманих працівників або уповноважених ними органів, з іншої сторони.

В змісті колективного договору встановлюються взаємні зобов’язання сторін щодо регулювання виробничих, трудових, соціально-економічних відносин, зокрема:

- зміни в організації виробництва і праці;
- забезпечення продуктивної зайнятості;
- нормування і оплати праці, встановлення форм, системи, розмірів заробітної плати та інших видів трудових виплат (доплат, надбавок, премій та ін.);
- встановлення гарантій, компенсацій, пільг;
- участі трудового колективу у формуванні, розподілі і використанні прибутку підприємства;

- режиму роботи, тривалості робочого часу і відпочинку;
- умов і охорони праці;
- забезпечення житлово-побутового, культурного, медичного обслуговування, організації оздоровлення і відпочинку працівників;
- гарантій діяльності профспілкової чи інших представницьких організацій трудящих;
- умов регулювання фондів оплати праці та встановлення міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень в оплаті праці;
- забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків.

Колективний договір може передбачати додаткові порівняно з чинним законодавством і угодами гарантії, соціально-побутові пільги. Умови колективного договору, що погіршують порівняно з чинним законодавством і угодами становище працівників, є недійсними.

На новоствореному підприємстві колективний договір укладається за ініціативою однієї із сторін у тримісячний строк після реєстрації підприємства. Положення колективного договору поширюються на всіх працівників підприємства, установи, організації незалежно від того, чи є вони членами професійної спілки, і є обов'язковими як для власника або уповноваженого ним органу, так і для працівників підприємства, установи, організації.

Контроль за виконанням колективного договору проводиться безпосередньо сторонами, які його уклали, у порядку, визначеному цим колективним договором. Якщо власник або уповноважений ним орган порушив умови колективного договору, профспілки, що його уклали, мають право надсилати власнику або уповноваженому ним органу подання про усунення цих порушень, яке розглядається у тижневий строк. У разі відмови усунути порушення або недосягнення згоди у зазначений строк профспілки мають право оскаржити неправомірні дії або бездіяльність посадових осіб до суду. Більш детально вимоги до укладання колективних договорів встановлюються законом України "Про колективні договори і угоди" від 01 липня 1993 року за № 3357 (зі змінами і доповненнями).

В Кодексі законів про працю встановлюються вимоги до формування трудових договорів, що являють собою угоду між працівником і власником підприємства, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, з дотриманням внутрішнього трудового розпорядку, а власник підприємства зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін.

Працівник має право реалізувати свої здібності до продуктивної і творчої праці шляхом укладення трудового договору на одному або одночасно на декількох підприємствах, якщо інше не передбачене законодавством, колективним договором або угодою сторін.

Особливою формою трудового договору є контракт, в якому строк його дії, права, обов'язки і відповідальність сторін (в тому числі матеріальна), умови матеріального забезпечення і організації праці працівника, умови розірвання договору, в тому числі дострокового, можуть встановлюватися за угодою сторін. Термін дії трудового договору встановлюється за погодженням сторін. Трудовий договір може бути строковим, укладеним на невизначений строк, або на термін виконання конкретної роботи. Строковий трудовий договір укладається у випадках, коли трудові відносини не можуть бути встановлені на невизначений термін з урахуванням характеру наступної роботи, або умов її виконання, або інтересів працівника та в інших випадках, передбачених законодавчими актами.

Укладення трудового договору затверджується наказом чи розпорядженням власника або уповноваженого ним органу про зарахування працівника на роботу. Трудовий договір вважається укладеним і тоді, коли наказ чи розпорядження не були видані, але працівника фактично було допущено до роботи. Особі, запрошеній на роботу в порядку переведення з іншого підприємства, установи, організації за погодженням між керівниками підприємств, установ, організацій, не може бути відмовлено в укладенні трудового договору.

Окремі питання трудових відносин врегульовуються Генеральною угодою про регулювання основних принципів і норм реалізації соціально-економічної політики і трудових відносин в Україні, яка укладається на 3-5 років. Генеральна

угода укладається між Кабінетом Міністрів України, всеукраїнськими об'єднаннями організацій роботодавців і підприємців та всеукраїнськими профспілками і профоб'єднаннями. Генеральна угода фіксує домовленості між сторонами соціального партнерства, та регулює основні аспекти соціально-трудових відносин. Повноваження сторін щодо розробки та підписання Генеральної угоди містяться у Законі України "Про колективні договори та угоди". У цьому ж законі визначено зміст Генеральної угоди, яким передбачено:

- гарантії праці і забезпечення продуктивної зайнятості;
- мінімальні соціальні гарантії оплати праці і доходів всіх груп і верств населення, які забезпечували б достатній рівень життя;
- розмір прожиткового мінімуму, мінімальних нормативів;
- соціальне страхування;
- трудові відносини, режим роботи і відпочинку;
- умови охорони праці і навколишнього природного середовища;
- задоволення духовних потреб населення;
- умови зростання фондів оплати праці та встановлення міжгалузевих співвідношень в оплаті праці.

Положення Генеральної угоди діють безпосередньо і є обов'язковими для всіх суб'єктів, що перебувають у сфері дії сторін, які підписали угоду.

Економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які мають трудові відносини з суб'єктом господарювання встановлюються законом України «Про оплату праці» від 24.03.1995 за № 108, який спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функції заробітної плати. Цим законом встановлюються загальноприйняті терміни, що використовуються для визначення заробітної плати та її складових.

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від багатьох факторів, до яких слід віднести: кваліфікаційний рівень працівника, посада, яку займає працівник, умов та складності

роботи, результатів праці і інше. До складу заробітної плати структурно входить основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (часу, виробітку, посадові обов'язки). Встановлюється основна заробітна плата у вигляді тарифних ставок: окладів і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи і винахідливість і за особливі умови праці: доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – це виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Повний перелік виплат, що відносяться до конкретних видів заробітної плати встановлюється Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженої Державним комітетом статистики України від 27 січня 2004 року (Наказ №5).

Загалом трудові відносини та питання оплати праці регулюються значною кількістю нормативів (табл.7.1).

Таблиця 7.1

Основні законодавчо-нормативні акти регулювання питань трудових відносин

№з.п.	Найменування нормативного акту	Основні положення	Примітки
1	2	3	4
Законодавчі акти			
1	Кодекс законів про працю (від 10.12.1997, №322)	Встановлює основні гарантії права громадян України на здійснення трудової діяльності, безпечності умов праці, тривалості роботи і відпочинку, оплати праці.	Зі змінами і доповненнями
2	Податковий кодекс (від 02.12.2010, №2755)	Встановлює правила оподаткування господарської діяльності юридичних і фізичних суб'єктів господарювання, у тому числі доходів громадян у вигляді заробітної плати і інших доходів.	Зі змінами і доповненнями
3	Про Державний бюджет України	Встановлює розмін мінімальної заробітної плати у місячному і погодинному розмірі.	
4	Про оплату праці	Встановлює правові та організаційні умови	Зі змінами і

	(від 23.01.1995, №108	оплати праці працівників, що працюють на підставі трудових угод.	доповненнями
5	Про індексацію грошових доходів населення	Встановлює порядок індексації заробітної плати у залежності від темпів інфляції	Зі змінами і доповненнями
6	Про охорону праці (від 21.11.2002, №229)	Визначає безпечні умови праці та права працівників на їх забезпечення	Зі змінами і доповненнями
7	Про відпустки (від14. 02.1996, №504)	Встановлює гарантовані державою права працівників на відпустку, тривалість відпустки, порядок її надання.	Зі змінами і доповненнями
8	Про збір та облік єдиного внеску на загально обов’язкове державне соціальне страхування (від 08.07.2010, №2464	Визначає правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку	Зі змінами і доповненнями
9	Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням (від 18.01.2001, №2240)	Визначає правові, організаційні та фінансові основи загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян на випадок тимчасової втрати працездатності, у зв'язку з вагітністю та пологами, у разі смерті, а також надання послуг із санаторно-курортного лікування та оздоровлення застрахованим особам та членам їх сімей	Зі змінами і доповненнями
10	Про загальнодержавне обов’язкове пенсійне страхування (від 26.06.1997, №400)	Визначає принципи, засади і механізми функціонування системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, призначення, перерахунку і виплати пенсій, надання соціальних послуг з коштів Пенсійного фонду, що формуються за рахунок страхових внесків роботодавців, бюджетних та інших джерел, а також регулює порядок формування Накопичувального пенсійного фонду та фінансування за рахунок його коштів видатків на оплату договорів страхування довічних пенсій або одноразових виплат застрахованим особам, членам їхніх сімей та іншим особам, передбаченим цим Законом	Зі змінами і доповненнями
11	Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності (від 23.09.1999, №1105)	Визначає правову основу, економічний механізм та організаційну структуру загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які призвели до втрати працездатності або загибелі застрахованих на виробництві	Зі змінами і доповненнями
12	Про колективні договори та угоди (від 01.07.1993, №3356)	Встановлює правила укладання колективних договорів, права та обов’язки сторін, терміни дії, наслідки недотримання	Зі змінами і доповненнями
Постанови Кабінету Міністрів України			
1	Порядок обчислення	Розкриває методи обчислення середньої	Зі змінами і

	середньої заробітної плати (від 08.02.1995, №100)	заробітної плати у різних законодавчо встановлених випадках	доповненнями
2	Порядок надання щорічної основної відпустки тривалістю 56 календарних днів керівним працівникам навчальних закладів та установ освіти, навчальних (педагогічних)частин (підрозділів) інших установ і закладів, педагогічним, науково-педагогічним працівникам та науковим працівникам (від 14.04.1997, №346)	Встановлюється категорії працівників, які мають право на щорічну відпустку 56 календарних днів та надається перелік посад і відповідна кількість календарних днів відпустка для кожної.	Зі змінами і доповненнями
3	Про затвердження Порядку визначення класу професійного ризику виробництва за видами економічної діяльності (від 08.02.2012, №237)	Встановлює механізм визначення класу професійного ризику виробництва, рівень виробничого травматизму і професійних захворювань за видами економічної діяльності, що визначає ступінь вірогідності втрати професійної працездатності або смерті працівника під час виконання трудових обов’язків, з урахуванням результатів аналізу показників виробничого травматизму і професійних захворювань, а також обсягів видатків Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, пов’язаних із забезпеченням загальнообов’язкового державного соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності	
Нормативні документи міністерств			
1	Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці (Наказ Державного комітету статистики від 5.12.2008, N 489)	Встановлює типові форми обліку робочого часу та розрахунків з оплати праці.	
2	Інструкція про порядок обчислення і сплати страхувальниками та застрахованими особами внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування до Пенсійного фонду України	Визначає процедуру добровільної участі осіб у системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, стягнення заборгованості зі сплати внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (далі - страхові внески), сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій та інших платежів до бюджету Пенсійного фонду України, нарахування і	Зі змінами і доповненнями

	(від 19.12.2003, №21)	сплати фінансових санкцій та пені, а також відшкодування підприємствами витрат Пенсійного фонду України на виплату та доставку пенсій, призначених на пільгових умовах	
3	Інструкції про порядок надходження, обліку та витрачання коштів Фонду соціального страхування України (редакція від 26.06.2001, №16)	Визначає порядок реєстрації страхувальників, обчислення і сплати підприємствами, установами, організаціями, незалежно від форм власності і господарювання, виду діяльності, галузевої належності, а також фізичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності, які використовують працю найманих працівників, збору на обов'язкове соціальне страхування до Фонду, надходження, обліку та витрачання його коштів	Зі змінами і доповненнями
4	Інструкція про порядок обчислення і сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття та обліку їх надходження до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття (18.12.2000, №339)	Визначає платників страхових внесків, порядок їх реєстрації, розміри страхових внесків, порядок обчислення і строки сплати страхових внесків до Фонду, облік і звітність платників страхових внесків, порядок контролю за сплатою, обов'язки та відповідальність платників внесків.	Зі змінами і доповненнями
5	Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (від 27.09.2010, №21-5)	Визначає процедуру нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування страхувальниками, нарахування і сплати фінансових санкцій органами Пенсійного фонду України, стягнення заборгованості зі сплати страхових коштів.	Зі змінами і доповненнями
Нормативи з обліку заробітної плати			
1	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (від 30.11.1999, №291)	Визначено назви та коди об'єктів бухгалтерського обліку, на яких накопичується інформація про розрахунки з працівниками	Зі змінами і доповненнями
2	Інструкція про використання Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (від 30.11.1999, №291)	Визначено дозволені кореспонденції та взаємозв'язок між рахунками бухгалтерського обліку за дебетом і за кредитом у процесі відображення господарських операцій, пов'язаних з розрахунками з працівниками	Зі змінами і доповненнями
3	П(С)БО 16 «Витрати» (Наказ МФУ від 31.12.2000, №318)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та відображення її у фінансовій звітності визначає метрологічні засади	Зі змінами і доповненнями

4	П(С)БО26 «Виплати працівникам» (Наказ МФУ від 28.10.2003, №601)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам (та відображення її у фінансовій звітності визначає метрологічні засади	Зі змінами і доповненнями
5	МСФЗ (IAS)19 «Виплати працівникам» (Затверджено в 1999 р.)	Встановлює засади розрахунків з працівниками в процесі виконання поточних і довгострокових планів і програм.	
6	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (Наказ МФУ від 07.02.2013, № 73)	Визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів з метою надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства	
Внутрішні нормативи підприємства			
1	Наказ про облікову політику	Встановлює альтернативні методи відображення в обліку та звітності інформації про виплати працівникам та формування забезпечень виплат працівникам, забезпечення інформацією менеджерів та формування управлінської звітності.	
2	Робочий план рахунків	Визначає аналітичні та синтетичні рахунки бухгалтерського обліку для відображення та аналізу інформації про виплати працівникам.	
3	Положення підприємства про оплату праці	Визначає загальні засади оплати праці на підприємстві, методики преміювання та додаткових винагород за результатами роботи.	
4	Колективний договір	Визначає відносини між працедавцем і працівниками підприємства у сфері оплати праці, умов праці, відпочинку, соціального захисту.	

2.Організація обліку оплати праці

У сучасних умовах на підприємствах застосовуються різні форми і системи оплати праці, але найбільше поширення отримали три форми оплати праці: відрядна, погодинна і тарифна.

Відрядна оплата праці – це оплата праці за кількість виробленої продукції (робіт, послуг), вона заснована на оплаті праці в прямій залежності від його результатів. Різновидами відрядної оплати праці є відрядно-преміальна, відрядно-прогресивна, акордна.

Відрядно-преміальна – це така система оплати праці, коли робітник одержує не тільки відрядний заробіток, але і премію. Премія звичайно встановлюється за досягнення визначених показників: виконання плану виробництва продукції, завдань

по якості продукції або економії у витраті матеріальних і інших видів ресурсів.

Відрядно-прогресивна оплата праці, як правило, вводиться тимчасово на найважливіших ділянках основного виробництва. При цій системі заробіток працівника визначається по виконанню норми виробітки, як і при прямій відрядній оплаті, тобто по встановлених розцінках. При перевиконанні установленої норми прогресивно збільшуються доплати до основної відрядної розцінки. Нарахування прогресивних доплат робиться по результатах місячної роботи. Така система оплати праці застосовується звичайно у випадку особливої необхідності матеріального стимулювання робітників у зростанні виробітку. Недолік цієї системи в тому, що заробіток працівника може зростати швидше, чим продуктивність праці. Розрахунок вимагає великої обчислювальної роботи.

Акордна система оплати праці є різновидом відрядної, оплати праці, сутність якої полягає в тому, що розмір оплати праці встановлюється на весь обсяг виконання робіт із визначенням терміну його виконання. На підприємстві найбільш доцільно застосовувати акордну оплату праці при гострій виробничій необхідності виконання окремих робіт або впровадженні нового обладнання на підприємстві.

Погодинна оплата праці – це оплата праці за відпрацьований час. Ця форма має такі системи як проста погодинна, погодинно-преміювальна, система посадових окладів. Проста погодинна – розраховується як добуток годинної тарифної ставки робочого даного розряду на відпрацьований час у даному періоді. Погодинно-преміювальна - це така оплата праці, коли робітник одержує не тільки заробіток за кількість відпрацьованого часу, але і визначений відсоток премії до цього заробітку. Система посадових окладів використовується для працівників, робота яких має стабільний характер. Погодинну систему оплати праці найбільш вигідно застосовувати, якщо кількісний результат праці не може бути виміряний і не є визначальним, коли якісні фактори праці є важливішими фактором ніж кількісні.

Тарифна система являє собою основу для диференціації заробітної плати відповідно по кваліфікації, умовам і шкідливості праці. Вона містить у собі нормативні документи, що характеризують якісні особливості різної конкретної праці,

дозволяє зіставляти між собою всі різноманітні види праці, враховувати їхню складність, умови виконання і значення, враховувати якість праці в заробітній платі.

У тарифній системі відображені питання поділу праці робітників за професіями, фахами і кваліфікацією. Для цього використовуються тарифно-кваліфікаційні довідники, довідники кваліфікаційних характеристик професій працівників і ін. Тарифно-кваліфікаційні довідники – це нормативні документи, у яких усі види робіт, що виконуються в тому або іншому виробництві, діляться на групи в залежності від їхньої складності.

Тарифна ставка – абсолютний розмір оплати праці різних груп і категорій робітників за одиницю часу. Вона встановлюється урядом по кожній галузі окремо, як правило, для робітників, праця яких по складності відноситься до першого розряду. Ставка першого розряду визначається згідно з встановленим державою розміром мінімальної заробітної плати і визначає рівень заробітної плати некваліфікованого робітника. Тарифні ставки інших (наступних) розрядів розраховуються множенням тарифної ставки першого розряду на відповідний тарифний коефіцієнт.

Оплата праці керівників і службовців здійснюється відповідно до посадових окладів. Розподіл працівників за посадами здійснюється за допомогою Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників, яким визначаються кваліфікаційні характеристики керівників підприємства, кваліфікаційні характеристики по кожній посаді, які складаються з трьох розділів: посадові обов’язки, професійні знання, кваліфікаційні вимоги. Схема посадових окладів являє собою перелік посад на підприємствах відповідних галузей промисловості з вказівкою місячного посадового окладу або коефіцієнта.

Основу організації оплати праці становлять**:** тарифні системи, системи преміювання, контрактна система, система трудових договорів і державні нормативні акти. Тарифною системою встановлюється рівень оплати праці за одиницю робочого часу залежно від кваліфікації (розряду робітника і розряду роботи) і умов праці. Преміальними системами встановлюються показники і рівень премій. Контракти – це письмові договори підприємства з працюючим, яким також

встановлюється обсяг, якість роботи, строк виконання та рівень оплати. Укладаються контракти, як правило, на тривалий час. Трудовий договір – це теж письмова угода підприємства з працюючим, що носить разовий характер.

Державними нормативними актами встановлюється мінімальний рівень зарплати, оплату за невідпрацьований час, а також види та розміри утримань із заробітної плати. Структура виплат працівникам розкривається П(С)БО 26 «Виплати працівникам», що базується на МСФЗ(IAS) 19 «Виплати працівникам» та включає дві основні категорії виплат: виплати штатному персоналу і виплати по закінченню трудової діяльності, що показано у таблиці 7.2.

Таблиця 7.2

Структура виплат працівникам згідно П(С)БО 26 «Виплати працівникам»

1. Виплати штатному персоналу		
.1	Поточні виплати штатному персоналу	- заробітна плата за окладами і тарифами; - інші нарахування з оплати праці; - виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочуючи виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу
.2	Виплати при звільненні	- виплати при звільненні поточні; виплати при звільненні довгострокові.
.3	Інші виплати працівникам	- виплати інструментами власного капіталу підприємства; інші довгострокові виплати працівникам.
2. Виплати по закінченню трудової діяльності		
.1	За програмами з визначеною оплатою	- пенсії; - страхування життя по закінченню страхової діяльності; - медичне страхування по закінченні страхової діяльності; інші виплати по закінченні страхової діяльності.
.2.	За програмами з невизначеною оплатою	- разова нецільова благодійна допомога; разова цільова благодійна допомога.

Нарахування заробітної плати здійснюється на підставі обліку робочого часу, який ведеться шляхом табельного обліку у людино-годинах та людино-днях. В табелі наводиться інформація про відпрацьований час кожного працівника, неявки на роботу у випадку перебування у відпустці (в), відсутність через тимчасову непрацездатність (тн), у відпустці по вагітності (вп), відрядженні (вд) тощо. Табель є єдиним документом, що обґрунтовує нарахування заробітної плати працівникам з погодинною оплатою праці. Табельний облік є

формою контролю трудової дисципліни на підприємстві та використання робочого часу працівниками.

Типові форми первинного обліку трудових відносин та розрахунків з працівниками затверджені Державним комітетом статистики України від 5.12.2008 року зведено до шести форм, перелік яких наведено в таблиці 7.3.

Таблиця 7.3

Типові форми первинних документів з обліку заробітної плати

№п. з.	Тип форми	Найменування форми	Пояснення
1	Типова форма N П-1	Наказ (розпорядження) про надання відпустки	Заповнюється у разі строкового трудового договору (контракту)
2	Типова форма N П-2	Особова картка працівника	Виключено. Введено нову форму (згідно з наказом Державного комітету статистики та Міністерства оборони України від 25.12. 2009 року N 495/656 (додаток))
3	Типова форма N П-3	Наказ (розпорядження) про надання відпустки	
4	Типова форма N П-4	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)	
5	N П-5	Табель обліку використання робочого часу	Форма носить рекомендаційний характер і складається із мінімальної кількості показників, необхідних для заповнення форм державних статистичних спостережень. При необхідності форма може бути доповнена іншими показниками, необхідними для обліку на підприємстві.
6	Типова форма N П-6	Розрахунково-платіжна відомість працівника	
7	Типова форма N П-7	Розрахунково-платіжна відомість (зведена)	

Бухгалтерський облік має забезпечити такий комплекс даних, що базується на трудових факторах про:

а) чисельність і склад працюючих,

б) відпрацьований час кожним і усім колективом разом,

в) виробіток у кількості виготовленої продукції або обсязі виконаної роботи,

г) нараховану заробітну плату кожному працівнику і по підприємству в цілому,

д) стан розрахунків з оплати праці.

Функції з обліку чисельності і складу працюючих на великих підприємствах виконує відділ кадрів або інспектор з

кадрів, а в разі відсутності їх (на малих підприємствах) – будь-який працівник, призначений наказом керівника. Функціями фахівця з обліку кадрів є: документальне оформлення зарахування на роботу, переміщення, надання відпустки та звільнення, а також облік наявності і руху працюючих та надання відповідних даних для звітності.

Підставою для зарахування на роботу служить наказ керівника про прийом на роботу, що оформляється на підставі заяви, поданої бажаючим працювати на вакантній посаді чи вільному робочому місці. Для зарахованого на роботу заводиться особова картка з обліку кадрів і оформляється трудова книжка (виписується нова, якщо робітник чи службовець розпочинає трудову діяльність, або ж робиться запис про зарахування в подану трудову книжку).

Переміщенням вважається переведенням працівника на іншу роботу або присвоєння вищого кваліфікаційного розряду. Оформляється наказом керівника, а при присвоєнні вищого кваліфікаційного розряду до наказу додається рішення кваліфікаційної комісії. Дані про переміщення записуються до трудової книжки із затвердженням круглою печаткою підприємства.

У відділі кадрів всі працівники групуються за категоріями, професіями, посадами, фаховим рівнем, стажем роботи, місцями роботи (цехами, відділами), а також за часом роботи (постійні, сезонні, працівники з терміном випробування і ін.).

Залежно від системи оплати праці (погодинна, відрядна, індивідуальна, бригадна) та врегульованих взаємовідносин підприємства з працюючими застосовуються різні первинні документи, якими оформляються затрати праці і згідно з якими нараховується заробітна плата працюючим.

Підставою для нарахування заробітної плати при погодинній оплаті служить табель обліку робочого часу, який є іменним списком працюючих, до якого щоденно записуються дані про відпрацьований час у годинах, а при неявках – причини. Підставою для нарахування заробітної плати робітникам у разі відрядної оплати служать: наряди, маршрутні листи, рапорти (відомості) виробітку та деякі інші. Наряди використовуються в індивідуальних і дрібносерійних виробництвах, будівництві, на ремонтному та інших виробництвах із нестабільним характером праці. Наряди

можуть бути індивідуальними і бригадними, разовими і нагромаджуючими. Маршрутні листи використовуються для оформлення затрат праці на поточних виробництвах. Рапорти або відомості виробітку використовуються в масових виробництвах з одноманітним характером праці. У разі відхилень від нормальних умов праці (заміні матеріалів, що обробляються, робота на іншому, ніж передбачене технологією, устаткуванні тощо) складаються доплатні листки або відомості на доплату.

Наприкінці місяця дані про виробіток і заробітну плату групуються і нагромаджуються: за особовими рахунками працюючих, видами продукції, що вироблялася чи робіт, що виконувалися, видами оплат. На підставі цих даних складаються розрахунково-платіжні або розрахункові і платіжні відомості, які виступають первинними документами для обліку розрахунків по оплаті праці, а часто і як регістри аналітичного обліку розрахунків по оплаті праці.

З первинних документів дані із нарахування заробітної плати та розрахунків, пов'язаних із заробітною платою переносяться до регістрів бухгалтерського обліку в залежності від форми обліку, наприклад, за журнальною – це журнал 5, 5а. Утриманий податок на доходи фізичних осіб відображається в журналі 3, грошові виплати – в журналі 1 (рис.7.1).

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці з працівниками ведеться на рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", який має три субрахунки 661, 662, 663, (якщо підприємство використовує Методичні рекомендації щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій).

Зобов'язання із розрахунків з оплати праці та інших розрахунків із персоналом, які виникають при нарахуванні заробітної плати та інших виплат персоналу, в залежності від виду витрат, відображують бухгалтерськими записами за дебетом рахунків 15 "Капітальні інвестиції", 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності" і інші, та за кредитом рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам".

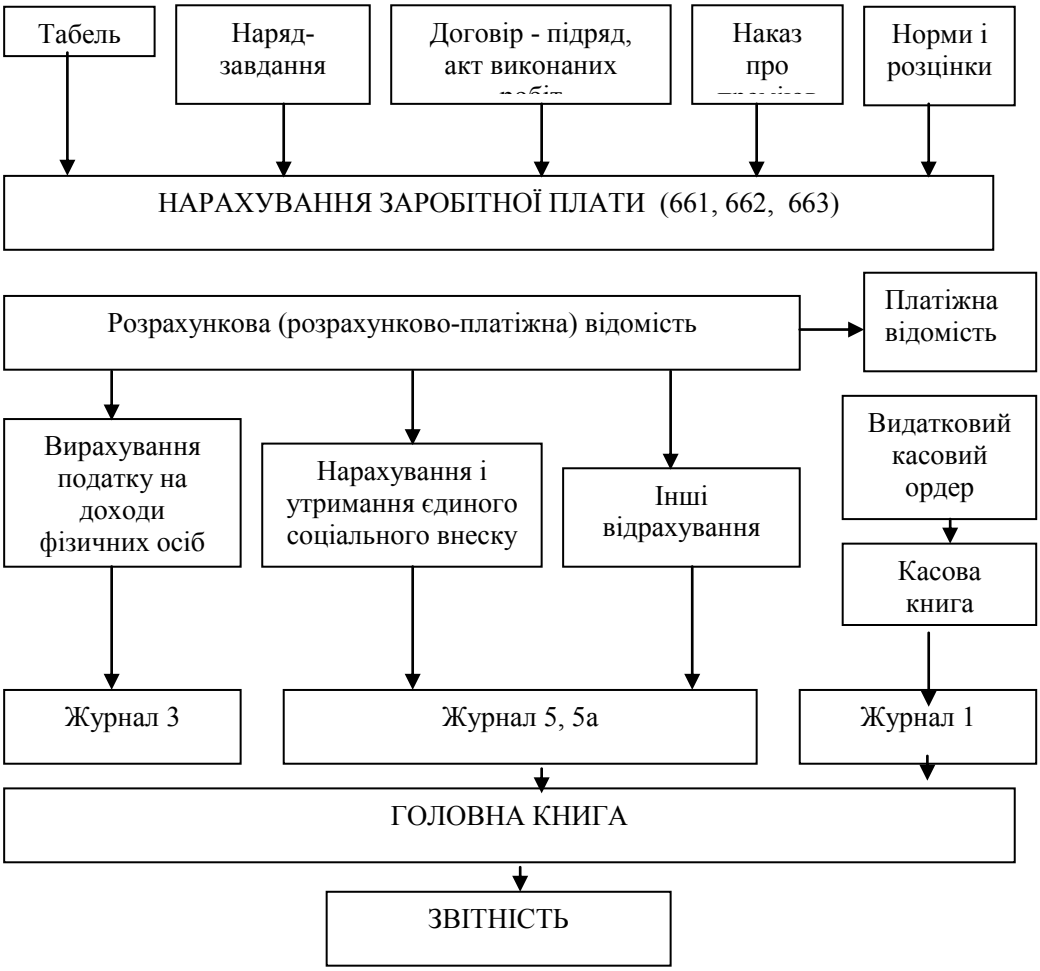


Рис.7.1. Загальна схема організації обліку розрахунків із заробітної плати

Якщо здійснюються нарахування виплат працівникам за рахунок створеного забезпечення, то така операція відображається в обліку бухгалтерським записом за дебетом субрахунку 471 “Забезпечення виплат відпусток” та за кредитом субрахунку 661 “Розрахунки за заробітною платою”.

3.Організація обліку розрахунків, пов’язаних з заробітною платою

У процесі організації обліку розрахунків з працівниками по оплаті праці необхідно здійснювати ще цілий ряд розрахунків, пов’язаних з заробітною платою. До таких розрахунків відносять розрахунки по єдиному соціальному внеску, по податку на доходи фізичних осіб і інші, передбачені законодавством.

Підприємства, відповідно до вимог чинного законодавства, є платниками єдиного внеску на загальнообов`язкове державне соціальне страхування.

Порядок нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов`язкове державне соціальне страхування визначається Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. за №2464. Вимоги до формування в бухгалтерському обліку інформації про розрахунки за страхуванням та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 11 «Зобов'язання».

Єдиний соціальний внесок є консолідованим внеском за окремими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, збір якого здійснюється в обов'язковому порядку і на регулярній основі. В єдиний соціальний внесок включено наступні види соціального страхування:

- пенсійне страхування(до солідарної системи);
- соціальне страхування у зв`язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами зумовленими похованням;
- соціальне страхування на випадок безробіття;
- соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності.

Законом визначається мінімальна і максимальна суми страхового внеску. Базою для нарахування мінімального внеску є одна мінімальна заробітна плата, а максимального – 17 мінімальних заробітних плат.

Єдиний внесок на загальнообов`язкове державне соціальне страхування встановлюється у відсотках до визначеної бази нарахування внеску відповідно до класів професійного ризику виробництва з урахуванням видів їх економічної діяльності.

Законом передбачено 67 класів професійного ризику у залежності від виду економічної діяльності. Чим вищий клас професійного ризику тим вища ставка єдиного соціального внеску нараховується на виплати працівникам. Так для першого класу професійного ризику ставка становить 36,76%, а для останнього (67) – 49,7% (таблиці 7.4 і 7.5).

Таблиця 7.4

Ставки нарахувань єдиного соціального внеску у залежності від класу професійного ризику

Клас професійного ризику	Ставка єдиного соціального внеску	Клас професійного ризику	Ставка єдиного соціального внеску	Клас професійного ризику	Ставка єдиного соціального внеску
1	36,76	24	37,3	47	38,24
2	36,77	25	37,33	48	38,26
3	36,78	26	37,39	49	38,28
4	36,79	27	37,45	50	38,45
5	36,8	28	37,51	51	38,47
6	36,82	29	37,58	52	38,52
7	36,83	30	37,6	53	38,54
8	36,85	31	37,61	54	38,57
9	36,86	32	37,65	55	38,66
10	36,88	33	37,66	56	38,74
11	36,9	34	37,77	57	39,01
12	36,92	35	37,78	58	39,02
13	36,93	36	37,86	59	39,1
14	36,95	37	37,87	60	39,48
15	37	38	97,96	61	39,76
16	37,04	39	37,97	62	39,9
17	37,06	40	37,99	63	40,19
18	37,13	41	38	64	40,4
19	37,16	42	38,03	56	42,61
20	37,17	43	38,05	66	42,72
21	37,18	44	38,1	67	49,7
22	37,19	45	38,11		
23	37,26	46	38,19		

Види економічної діяльності, які відносяться до кожного класу визначаються Постановою Кабінету міністрів України від 8 лютого 2012 року за №236 «Порядок визначення класу професійного ризику виробництва за видами економічної діяльності». Підприємства та їх працівники також можуть здійснювати добровільне пенсійне страхування, добровільне індивідуальне страхування та страхування майна.

Об’єктом нарахування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування є основна і додаткова заробітна плата, інші види виплат і заохочень, які входять до фонду оплати праці, винагороди за договорами за виконані роботи та надані послуги, оплата тимчасової непрацездатності працівників.

Для обліку розрахунків за страхуванням використовується рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням». Аналітичний облік ведеться за видами відрахувань, за страхувальниками та окремими договорами страхування. Первинними документами, які є підставою для відображення на рахунках бухгалтерського

Таблиця 7.5

Розподіл єдиного соціального внеску за іншими видами загальнообов'язкового державного страхування, %

Клас професійного ризику	Загальнообов'язкове державне пенсійне страхування	Загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття	Загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок тимчасової втрати працездатності	Загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку
1	90,3156	4,0805	3,8085	1,7954
2	90,291	4,0794	3,8075	1,8221
3	90,2665	4,0783	3,8064	1,8488
…				
….				
67	66,8008	3,0181	2,8169	27,3642 |

обліку операцій по виникненню заборгованості за страхуванням, є розрахункові відомості та розрахунки єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а по їх погашенню - платіжні документи.

Ставки внеску, які використовують підприємства для визначення суми нарахувань по виплатам, що входять до фонду оплати праці, залежать від класу професійного ризику у виробництві. Основна ставка єдиного соціального внеску, за якою здійснюються утримання з заробітної плати становить 3,6%, а з оплати тимчасової непрацездатності – 2%. Сплата нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування здійснюється одночасно з отриманням в банку коштів для виплати заробітної плати.

З розрахунками по заробітній платі пов'язані розрахунки оплати обов'язкової щорічної відпуски і інших видів відпусток (навчання, по вагітності, пологах і ін.) та розрахунки по лікарняним (допомога у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності через хворобу, травмування на виробництві, нещасні випадки і ін.

Нарахування відпускних. Згідно Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від8.02.1995 р. № 100 (зі змінами і

доповненнями), період для розрахунку середньоденної заробітної плати складає 12 повних календарних місяців, що передують наданню відпустки. Якщо працівник пропрацював на підприємстві менше року, то заробітна плата розраховується за фактично відпрацьований час. Розрахунковий період вважається з першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому надається відпустка.

Кількість календарних днів у розрахунковому періоді зменшується на вихідні та неробочі дні, перелік яких наведено у ст. 73 Кодексу законів про працю (усього 10 днів).

Сума оплати відпускних ($О_{відп}$) розраховується за формулою, наведеною в табл.7.6:

Таблиця 7.6

Розрахунок оплати щорічної відпуски

Сума відпускних ($О_{відп}$) $$О_{відп} = \frac{ЗП_{12міс.}}{(Д_{к.р.} - Д_{с} - Д_{н}}$$	**Сума відпускних ($О_{відп}$)** дорівнює сумі заробітної плати за фактично відпрацьований час за останні 12 місяців ($ЗП_{12міс.}$) поділена на кількість календарних днів року чи фактично відпрацьованого періоду за вирахуванням святкових та неробочих днів за цей період ($Д_{к.р.} - Д_{с} - Д_{н}$) та помножена на кількість календарних днів відпустки ($Д_{к.в.}$)

Розрахунок допомоги у випадку тимчасової втрати працездатності ($Д_{т.в.п.}$) розкрито в табл. 7.7.

податковим агентом, на якого покладається відповідальність за нарахування і перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб, є господарюючий суб’єкт.

Крім єдиного соціального внеску з розрахунками по заробітній платі пов'язаний податок з доходів фізичних осіб. При оподаткуванні доходів працівників податком на доходи фізичних осіб об'єктом оподаткування є загальний місячний оподатковуваний дохід працівника, до складу якого входять нараховані доходи у вигляді заробітної плати, інших виплат і винагород, нарахований або виплачений працівникові згідно з умовами трудового чи цивільно-правового договору. При цьому

Таблиця 7.7

Розрахунок допомоги у випадку тимчасової втрати працездатності

Сума допомоги з тимчасової втрати працездатності ($Д_{т.в.п.}$) $Д_{т.в.п.} = \frac{З_{6міс..}}{N_{р.д.}} N_{нп.д.}$.	Сума допомоги з тимчасової втрати працездатності ($Д_{т.в.п.}$) дорівнює сумі заробітної плати за фактично відпрацьовані робочі дні за останні 6 місяців ($З_{6міс.}$) поділена на число робочих днів за цей період ($N_{р.д.}$) та помножена на число днів непрацездатності ($N_{нп.д.}$).
Сума допомоги в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, нарахована за перші 5 днів виплачується за рахунок витрат підприємства, за наступні дні – за рахунок фонду соціального страхування	

Базою нарахування податку на доходи фізичних осіб є сума нарахованого підприємством працівникам доходу у вигляді заробітної плати та інших виплат, зменшена на суму єдиного соціального внеску, що утримується з такого нарахованого доходу.

Для окремих категорії працівників об'єкт оподаткування може бути зменшений з урахуванням податкових соціальних пільг. Такі соціальні пільги можна використати тільки за одним місцем роботи, яке визначає для себе працівник самостійно, про що подає письмову заяву керівництву підприємства. Граничний рівень заробітної плати, який дає право на застосування податкових соціальних пільг, визначається на рівні місячного прожиткового мінімуму, встановленого на одну працездатну особу, помноженого на коефіцієнт 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

Первинними документами, які є підставою для відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій по виникненню заборгованості за податком на доходи фізичних осіб є розрахунково-платіжні відомості, а по їх погашенню - платіжні документи. Податок на доходи фізичних осіб сплачується до бюджету одночасно з виплатою заробітної плати.

Контрольні питання

1. Дайте визначення поняттю заробітної плати згідно ЗУ “Про оплату праці”.
2. Охарактеризуйте складові структури оплати праці.
3. Перерахуйте основні законодавчі документи, що регламентують питання оплати праці.
4. Охарактеризуйте основні первинні документи по розрахункам з працівниками.
5. Розкрийте порядок оподаткування доходів працівника податком на доходи фізичних осіб.
6. Розкрийте сутність тарифної системи та формування тарифної сітки різних розрядів.
7. Розкрийте сутність відрядної системи оплати праці та її видів.
8. Розкрийте порядок нарахування лікарняних.
9. Розкрийте порядок нарахування відпускних.
10. Визначте взаємозв’язок між нарахованою заробітною платою і єдиним соціальним внеском.
11. Розкрийте порядок контролю за нарахуванням та виплатою заробітної плати.

Тести для самоконтролю

1. Економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами визначені:

1. Конституцією України;
2. Кодексом законів про працю;
3. Законом України “Про оплату праці”;
4. Цивільним Кодексом.

2. Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Законом України:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні;
2. Про оплату праці;
3. Про Державний бюджет України;
4. Податковим Кодексом України.

3. Витрати з нарахування заробітної плати відображаються в регістрах бухгалтерського обліку – журналах:

1. 5, 5а;
2. 3, 6;
3. 3, 7;
4. 2, 5а.

4. Максимальний розмір доходів у вигляді заробітної плати, на який нараховується єдиний соціальний внесок становить:

1. 1 мінімальну заробітну плату;
2. 10 мінімальних заробітних плат;
3. 15 мінімальних заробітних плат;
4. 17 мінімальних заробітних плат.

5. Тарифні сітки розроблені Мінпраці України для підприємств недержавної форм власності є:

1. Обов'язковими до застосування;
2. Необов'язковими до застосування;
3. Рекомендованими до застосування;
4. Нерекомендованими до застосування.

6. Конституція України гарантує кожному громадянину України:

1. Мінімальну заробітну плату;
2. Право на працю;
3. Прожитковий мінімум;
4. Вчасне отримання заробітної плати.

7. Нарахування працівнику лікарняних відображається на субрахунку:

1. 661;
2. 662;
3. 663;
4. 685.

8. Разова цільова допомога працівникам, що вибули з підприємства, відноситься до:

1. Програми з визначеною виплатою;

2. Програми з невизначеною виплатою;
3. Програми з планованою виплатою;
4. Програми з контрольованою виплатою.

9. Разова цільова благодійна допомога працівникам після закінчення трудової діяльності відображається на рахунку:

1. 661;
2. 663;
3. 685;
4. 631.

10. Ким затверджені форми первинного обліку із нарахувань заробітної плати?

1. Державною службою статистики;
2. Міністерством фінансів;
3. Міністерством юстиції;
4. Верховною радою України.

ТЕМА 8. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

℘ Мета вивчення теми

Засвоєння основних положень з організації обліку необоротних активів, що дають організаційно-правове та інформаційне забезпечення отримання даних для різних видів звітності.

Ключові слова та поняття: необоротні активи; основні засоби; нематеріальні активи; класифікація; довгострокова дебіторська заборгованість; довгострокові фінансові інвестиції; амортизація; ремонт; переоцінка; оренда; орендні операції.

Основні питання

1. Класифікація необоротних активів для організації їх обліку та задоволення інших інформаційних запитів.

2. Модель організації обліку необоротних активів та основні завдання організації їх обліку.
3.Організація документування операцій з основними засобами та нематеріальними активами.
4. Організація інших операцій з обліку необоротних активів.
5.Організація інвентаризації основних засобів та нематеріальних активів.
6.Організація обліку довгострокових фінансових інвестицій.
Контрольні питання.
Тести для самоконтролю.

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ТЕМИ ВИ ПОВИННІ:

- знати завдання організації обліку основних засобів та інших необоротних активів;
- класифікувати необоротні активи з метою організації їх обліку та задоволення інформаційних запитів різних користувачів;
- відтворювати модель послідовності організації обліку основних засобів та інших необоротних активів;
- проводити документування операцій з основними засобами та іншими необоротними активами;
- організовувати облік надходжень, експлуатації та вибуття необоротних активів;
- організовувати ведення обліку переоцінки та ремонту основних засобів;
- організовувати облік амортизації необоротних активів;
- знати організацію обліку довгострокових фінансових інвестицій.

1. Класифікація необоротних активів для організації їх обліку та задоволення інших інформаційних запитів

Для правильної організації бухгалтерського обліку необоротних активів, нарахування амортизації, складання статистичної звітності про їх склад та рух всі вони об’єднуються в однорідні групи. Таке групування називається *класифікацією.* Необоротні активи для цілей організації обліку класифіковані у плані рахунків, що було детально

вивчено у курсі “Фінансовий облік”. Слід нагадати, що це основні засоби (рахунок 10), інші необоротні матеріальні активи (рахунок 11), нематеріальні активи (рахунок 12), знос необоротних активів (рахунок 13), довгострокові фінансові інвестиції (рахунок 14), капітальні інвестиції (рахунок 15), довгострокові біологічні активи (рахунок 16), відстрочені податкові активи (рахунок 17), довгострокова дебіторська заборгованість (рахунок 18), гудвіл (рахунок 19).

Однак для задоволення запитів різних користувачів (статистична звітність, управлінська звітність тощо) потрібна інша класифікація необоротних активів, де вони поділялися б за тими ознаками, які потрібні тим чи іншим користувачам. Однією із таких класифікацій може бути та, що представлена на рис. 8.1.



Рис. 8.1. Класифікація необоротних активів для задоволення різних інформаційних запитів

Класифікація на рис. 8.1 може бути деталізована ще глибше, наприклад, виробничі засоби можна поділити ще на будівлі, споруди, виробниче обладнання, транспортні засоби тощо, які можуть деталізуватися й далі. Наприклад, будівлі

можуть бути цегляні, дерев'яні, залізні і т.д., і т.п. Таку деталізацію дозволяє робити аналітичний облік цих засобів, коли кожному окремому об'єкту відповідає певний аналітичний рахунок. Все залежить від того, яку інформацію про необоротні активи, які має підприємство у своєму розпорядженні, хочуть отримати із бухгалтерського обліку ті чи інші користувачі.

У структурі необоротних активів кожного підприємства найбільшу питому вагу, зазвичай, займають основні засоби, нематеріальні активи та довгострокові фінансові інвестиції, в інших випадках структура може мінятися в залежності від господарської діяльності підприємства. Зупинимося на найбільш поширених групах.

Підґрунтям організації обліку основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових фінансових інвестицій є методологічні основи формування у бухгалтерському обліку інформації про них, які передбачені відповідно у: П(С)БО 7 "Основні засоби", П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" та інших.

Основним визначальним критерієм віднесення матеріальних і нематеріальних ресурсів до складу необоротних активів є термін їх корисної експлуатації. Більшість підприємств самостійно визначає цей термін. Відбувається це, як правило, у момент придбання, що здійснюється комісією, створеною за наказом керівника підприємства.

Критерієм для нарахування амортизації є первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Остання розраховується виходячи із мінімально допустимих строків їх корисного використання (амортизації), визначених у Податковому кодексі України (ПКУ), у зв'язку з чим основні засоби поділяють на 16 груп (таблиця 8.1).

Таблиця 8.1

Класифікація груп основних засобів та мінімально допустимих строків їх корисного використання (амортизації) для цілей обліку з метою оподаткування

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років	Рахунок (субрахунок) у бухгалтерському обліку
група 1 - земельні ділянки	-	101
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15	102
група 3 — будівлі,	20	103
споруди,	15	
передавальні пристрої	10	
група 4 - машини та обладнання, з них:	5	104
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	2	
група 5 - транспортні засоби	5	105
група 6 - інструменти, прилади,інвентар (меблі)	4	106
група 7 - тварини	6	107
група 8 - багаторічні насадження	10	108
група 9 - інші основні засоби	12	109
група 10 - бібліотечні фонди	-	111
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-	112
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5	113
група 13 - природні ресурси	-	114
група 14 - інвентарна тара	6	115
група 15 - предмети прокату	5	116
група 16 - довгострокові біологічні активи	7	16

Незважаючи на поділ основних засобів за групами, нарахування їхнього зносу (амортизації) здійснюється за кожним окремим об’єктом. Ці дані використовуються як для фінансової звітності, так і для цілей оподаткування, так і для управлінських цілей.

Особливостями класифікації нематеріальних активів з метою організації їх обліку є їхня оцінка, оскільки за

допомогою *оцінки* їх або відображають у складі нематеріальних активів, або відносять на витрати підприємства. У першому випадку вони повинні бути придатними до використання та мають принести підприємству майбутні економічні вигоди від їх реалізації. У другому, якщо цим критеріям активи не відповідають, вони відносяться до витрат звітного періоду (витрати на підготовку і перепідготовку кадрів, витрати на рекламу, витрати на підвищення ділової репутації підприємства тощо).

Ці особливості відображають у Наказі про облікову політику підприємства, де вказують наступні важливі моменти з організації обліку як нематеріальних, так і інших необортних активів:

- порядок віднесення об'єктів до необоротних активів;
- порядок оцінки необоротних активів;
- строки корисного використання того чи іншого активу;
- список осіб, які несуть відповідальність за збереження інформації про нематеріальні активи та матеріальну відповідальність за схоронність основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- метод та порядок нарахування їх амортизації;
- основні первинні документи, якими передбачається оформлення надходження та рух необоротних активів тощо.

2. Модель організації обліку необоротних активів та основні завдання організації їх обліку

Для організації обліку необоротних активів необхідно в першу чергу знати мету і завдання їх обліку. Такою метою є створення належних умов для своєчасного та повного відображення у обліку операцій, пов'язаних з надходженням, зберіганням, використанням, реалізацією та ліквідацією необоротних активів.

Із поставленої мети випливають наступні завдання:

- організація чіткого документування операцій з необоротними активами;

● організація своєчасної та повної реєстрації даних первинного обліку з необоротними активами в регістрах аналітичного обліку;

● організація обчислення та відображення в обліку сум зносу (амортизації) необоротних активів;

● організація виявлення та аналізу результатів від реалізації об'єктів необоротних активів або іншого їх вибуття;

● організація своєчасної та повної реєстрації даних обліку з необоротними активами в Головній книзі;

● організація правдивого відображення інформації щодо необоротних активів у звітності та примітках до неї.

Послідовність реалізації цієї мети і завдань в узагальненому вигляді можна виразити у блок-схемі (рис. 8.2) з організації обліку необоротних активів. На першому місці розташований сам об'єкт за різними видами, на другому – етап визнання та оцінки цього об'єкту, далі йдуть процедури первинного, поточного і підсумкового обліку. Розглянемо їх.

Основними засобами *визнаються* матеріальні активи, які підприємство утримує з метою їх використання в процесі виробництва, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше одного року), коли існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта, і його вартість може бути достовірно визначена.

Одним з критеріїв визнання об'єкта об'єктом основних засобів згідно п. 144.3 ПКУ, є очікуване використання його у господарській діяльності (*в обліку з метою оподаткування невиробничі основні засоби не підлягають амортизації*).

І визнання об'єкта, і його оцінка забезпечується на підприємстві наказом про облікову політику, в якому розкривається порядок визнання та оцінки, документування та нарахування амортизації, організація аналітичного та синтетичного обліку. Наприклад, оцінка необоротних активів, які надходять на підприємство зі сторони і зараховуються на

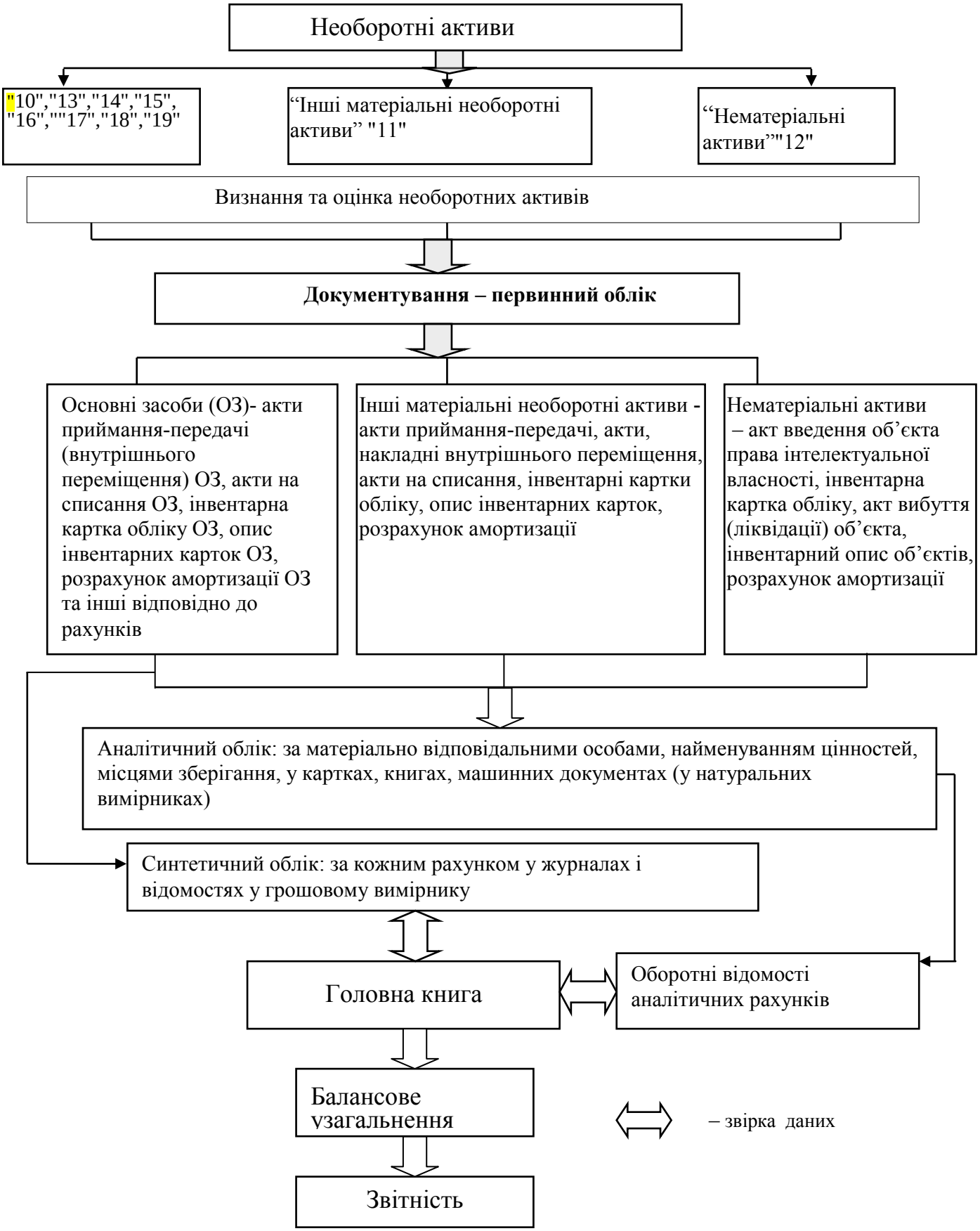


Рис 8.2. – Модель організації обліку необоротних активів

баланс здійснюється за первісною вартістю, яка залежить від способу їх надходження на підприємство (рис.8.3.).

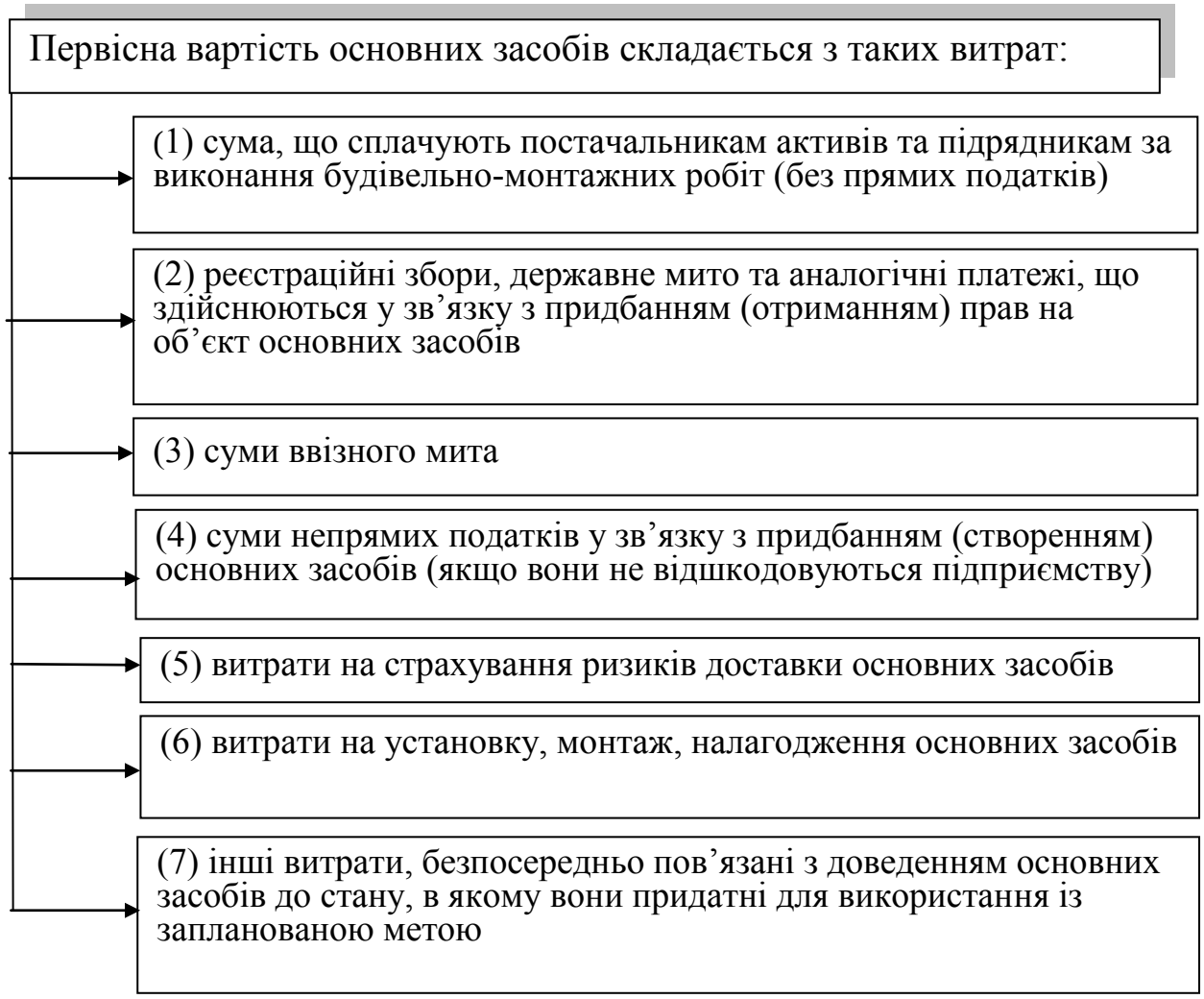


Рис. 8.3. Процедура формування первісної вартості основних засобів

3. Організація документування операцій з основними засобами та нематеріальними активами

Успішність організації обліку основних засобів, як і решти необоротних активів, залежить від організації їх документування, яке здійснюється на першому етапі облікового процесу – етапі первинного обліку засобів праці. На цьому етапі створюється інформація, яка характеризує рух з надходження, вибуття та використання необоротних

активів в процесі діяльності за місцями зберігання та використання.

Тут вихідна номенклатура первинного обліку, що характеризує особливості руху та використання об'єктів на конкретному підприємстві, визначається технічною документацією (паспортом) відповідного об'єкта, однак значна кількість номенклатур потребує самостійного формування, що показано на прикладі у табл. 8.2.

Таблиця 8.2

Формування облікових номенклатур первинного обліку надходження основних засобів

Дані для обліку	Використання облікових даних	У вираженні		Носії, де інформація з'являється вперше	Примітки
		Натуральному	Вартісному		
Надходження основних засобів:	Облік наявності та руху:				
назва об'єкта	пооб'єктний	+	–	Акт приймання-передачі основних засобів	
початкова вартість	облік за матеріально-відповідальними особами	+	+		
джерело надходження		+			

Як видно із таблиці 8.2, формуючи номенклатури їх потрібно пов'язувати з назвою, рухом (надходження, вибуття), джерелами надходження, носієм (документом), напрямами використання тощо. Далі здійснюється організація носіїв первинного обліку основних засобів, яка починається з відбору їх з типових рекомендованих форм. Оскільки серед необоротних активів виділяють три їх різновиди – основні засоби, нематеріальні активи і інші необоротні матеріальні активи, то у кожному випадку потрібно відбирати ті первинні документи, які офіційно встановлені для оформлення тих чи інших операцій. Це важливо у системі

організації обліку, оскільки вона починається завжди із первинного обліку як першої облікової процедури, без якої подальший синтетичний та аналітичний облік неможливий. Для цього відберемо основні документи, необхідні для організації обліку основних засобів (табл.8.3, для нематеріальних активів – табл. 8.4).

Таблиця 8.3

Основні первинні, зведені документи та облікові регістри з обліку основних засобів

Типова форма	Назва документу	Примітки
1	2	3
03-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Складається на кожен об’єкт окремо, а на декілька лише коли об’єкти однотипні, мають однакову вартість і прийняті одночасно на відповідальне зберігання одною і тією ж особою
03-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів	Зазначаються технічна характеристика та первинна вартість об’єкту. Актом такої форми оформлюється приймання завершених робот після добудови, реконструкції або модернізації
03-3	Акт на списання основних засобів	Після ліквідації основних засобів і складання актів на їх списання: перший примірник передається до бухгалтерії, де на його підставі робиться запис до інвентарного списку основних засобів
03-6	Інвентарна картка обліку основних засобів	Здійснюються записи на підставі актів приймання-передачі основних засобів та акту на їх списання
03-7	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів	Застосовується для реєстрації інвентарних карток

Таблиця 8.4

Основні первинні документи та облікові регістри з обліку нематеріальних активів

Для обліку нематеріальних активів	
Форма документу	Назва документу
НА-1	Акт введення об’єкта права інтелектуальної власності
НА-2	Інвентарна картка обліку нематеріальних активів
НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об’єкта нематеріальних активів
НА-4	Інвентарний опис об’єктів нематеріальних активів
–	Розрахунок амортизації об’єктів нематеріальних активів

Відібрані або самостійно розроблені форми групуються в спеціальних альбомах носіїв первинного обліку. Організація їх руху полягає в складанні графіку документообігу, приклад якого наведений у темі 3 цього посібника на стор. 60 (табл. 3.2).

При організації документування руху необоротних активів потрібно пам’ятати, що переважна більшість первинних документів являють собою акти, які (у одному чи двох примірниках в залежності від господарської операції) складає комісія, призначена наказом керівника підприємства. Завдання бухгалтера – після затвердження складеного акту зробити його перевірку за різними ознаками, бухгалтерську обробку та записати такі акти їх у відповідні облікові регістри.

Для організації аналітичного обліку і забезпечення контролю збереження основних засобів, нематеріальних активів та інших матеріальних необоротних активів кожному об’єкту незалежно від того, знаходиться він в експлуатації чи в запасі з тих чи інших причин, при прийнятті їх до бухгалтерського обліку повинен привласнюватися відповідний інвентарний номер, який позначається на ньому шляхом прикріплення металевого жетону, нанесення фарбою насічки або таврування. Інвентарний номер, привласнений об’єкту основних засобів, зберігається за ним на весь період його

знаходження на даному підприємстві та вказується в усіх первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку. При вибутті такого засобу, такий номер не повинен привласнюватися новому об'єкту протягом ще 5 років.

Організація обліку нематеріальних активів має певні особливості, у першу чергу, це стосується їх документування. Такими особливими документами є: право на винахід чи модель, що підтверджується відповідними патентами та ліцензійними договорами; товарний знак – це свідоцтво або договір уступки, зареєстрований встановленими правилами. Крім того, їх синтетичний та аналітичний облік організують на підставі кошторисів витрат, актів приймання-передачі, наказу про віднесення того чи іншого об'єкта до "ноу-хау" тощо. Більшість документів з руху нематеріальних активів аналогічні документам з основних засобів. Однак є і власні форми, що зображені у таблиці 8.3.

4. Організація інших операцій з обліку необоротних активів

Організацію нарахування бухгалтерської амортизації слід здійснювати за П(С)БО 7 "Основні засоби", де амортизація визначається як систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Об'єктом амортизації є всі основні засоби, крім землі. Однак тут при організації обліку знову ж таки потрібно розрізняти, для яких користувачів потрібна ця інформація. Так, для мети оподаткування амортизацію не нараховують на такі засоби як невиробничі фонди, бібліотечні фонди; ті засоби, що знаходяться на консервації та передані в операційну оренду.

Нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, що встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і припиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Вартість основних засобів, яка амортизується – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Важливе значення для організації бухгалтерського обліку основних засобів має вибір методу нарахування амортизації,

від чого залежить отримана підприємством економічна вигода. Вибір методу підприємство проводить самостійно, що відображається в Наказі про облікову політику. В П(С)БО 7 “Основні засоби” зазначені такі методи амортизації основних засобів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Порядок їх вибору залежить від підходів, визначених головним бухгалтером підприємства, і вказується у Наказі про облікову політику (додаток В).

Організація аналітичного обліку зносу необоротних активів ведеться за видами основних засобів та інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, а синтетичного – на рахунку 13 “Знос необоротних активів” у відповідних облікових регістрах за формою обліку, яку вибрало підприємство (за журнальною формою у додатку Б – за кредитом рахунку 13 – це розділ І Журналу 4), що також відображено у Наказі про облікову політику.

Організація обліку основних засобів передбачає ще ряд важливих процедур. Серед них: організація обліку ремонту основних засобів, їх переоцінки, оренди та лізингу (у бухгалтерському обліку ці тлумачення відтепер поєднані у одне поняття – облік орендних операцій), інвентаризації.

При організації обліку *ремонту основних засобів* передусім потрібно розрізняти види ремонту: поточний (плановий і непередбачуваний), середній, капітальний (комплексний, вибірковий) та знати способи їх здійснення – підрядний і господарський. Від цього залежать як організація документування, так і організація синтетичного і аналітичного обліку ремонтів. Організація бухгалтерського обліку витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію та інші поліпшення основних засобів регламентується П(С)БО 7 “Основні засоби”, згідно з яким дані витрати поділяються на 2 групи.

Група 1 включає витрати на поліпшення основних засобів, у результаті здійснення яких економічні вигоди, первинно очікувані від використання об’єкта, зростають. Це – модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо. Згідно з пунктом 14 П(С)БО 7 “Основні засоби” витрати на проведення таких заходів збільшують первинну вартість основних засобів. Ці витрати підприємство обліковує на рахунку 15 “Капітальні інвестиції” з наступним їх

віднесенням на рахунок 10 “Основні засоби”. Група 2 – це витрати, що здійснюються для підтримання об’єкта в робочому стані, згідно з пунктом 15 П(С)БО 7 “Основні засоби” вони відносяться до витрат звітного періоду. Їх облік ведеться згідно з П(С)БО 16 “Витрати”.

Особливістю *організації переоцінки* основних засобів є те, що підприємство організує переоцінку об’єкту, якщо його залишкова вартість суттєво (більше ніж на 10%) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Рішення про переоцінку об’єкту основних засобів приймає керівник підприємства.

Організація обліку *орендних операцій* з основних засобів проводиться на підставі П(С)БО 14“Оренда”, яке визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності. Відповідно до нього, орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об’єкт одночасно як актив і як зобов’язання. Таке відображення здійснюється за найменшою на початок строку оренди оцінкою. Найменша оцінка оренди – це або справедлива вартість активу, або теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів. Теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів, відповідно до п.4 П(С)БО 14, – це платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати).

5.Організація інвентаризації основних засобів та нематеріальних активів

Важливим моментом в організації бухгалтерського контролю за використанням основних засобів є їх інвентаризація. Вона проводиться згідно з “Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу”, затвердженою МФУ від 11.08. 1994р., № 69 зі змінами та доповненнями. Згідно з нею інвентаризація основних засобів, зокрема будівель, споруд та інших нерухомих об’єктів проводиться не менше одного разу у три роки; бібліотечних

фондів – один раз у п’ять років; інших основних засобів – не менше одного разу на рік.

Інвентаризація проводиться комісією (у складі якої повинно бути не менше трьох осіб), яка перевіряє правильність включення об’єктів до складу основних засобів; правильність нарахування амортизації (бухгалтерської і податкової); проведеної переоцінки (індексації). Для цього бухгалтерія повинна надати комісії інвентарні картки, технічну документацію на об’єкти, підтвердження права власності підприємства на них. Після ретельного вивчення облікової інформації члени комісії оглядають об’єкти в натурі з метою перевірки їх фактичної наявності у визначених розпорядчими документами керівника підприємства місцях експлуатації та встановлення їх придатності для подальшого використання за прямим призначенням.

За цією метою складається інвентаризаційний опис основних засобів чи інших необоротних активів, до якого заносять їх повну назву, призначення, інвентарний та заводський номери, рік випуску (побудови), дату введення в експлуатацію, балансову (первісну) вартість.

У разі встановлення непридатних для експлуатації основних засобів на них складається акт ліквідації типової форми № 03-3 “Акт списання основних засобів” та подаються пропозиції щодо подальшого їх використання в іншій якості. Такі об’єкти заносять до окремого опису. Об’єкти, які за своїми економічними характеристиками не належать до основних засобів, переводять до складу інших активів (товарно-матеріальних цінностей чи малоцінних і швидкозношуваних предметів). Окремі описи складають при виявленні неврахованих основних засобів та на об’єкти, що перебувають поза підприємством (на капітальному ремонті, предмети в прокаті); що перебувають у оренді на даному підприємстві; на передані в оренду – комісія зобов’язана отримати інвентаризаційний опис від орендаря, і тільки на його підставі приймається рішення про включення таких засобів до інвентаризаційного опису.

Якщо під час інвентаризації встановлено нестачі або лишки необоротних активів, комісія бере від матеріально відповідальної особи письмове пояснення причин виникнення таких розбіжностей і надалі використовує їх для встановлення

характеру лишків та нестач, для регулювання інвентаризаційних різниць та прийняття рішення про відшкодування нестач. Лишки, незалежно від причин їх виникнення, оприбутковуються на баланс підприємства. Нестачі в залежності від встановлення винних осіб або списуються на збитки (при умові, коли таких осіб не встановлено), або стягуються з винних осіб, якщо такі встановлені.

Розмір збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) необоротних матеріальних активів (і загалом будь-яких матеріальних цінностей) визначається відповідно до Порядку № 116 із змінами внесеними до цього Порядку постановою № 1253, які набрали чинності з 16.12.2011 р. (додаток З). Отже, збитки слід рахувати за встановленими правилами таких розрахунків, що детально висвітлено у нормативних документах. Зауважимо, що в сучасному бухгалтерському обліку замість терміна «збитки» застосовують терміни «втрати» від нестач або нанесеної підприємству «шкоди», але в Порядку № 116, постанові № 1253 та Методиці № 1891 застосовується термін «збитки».

6.Організація обліку довгострокових фінансових інвестицій

Необхідно умовою організації обліку інвестицій є першочергове визначення, що вони являють собою. З раніше вивченого ви знаєте, що інвестиції – це грошові, майнові, інтелектуальні цінності, що вкладаються в об’єкти підприємницької та інших видів діяльності з метою отримання сталого доходу або прибутку. Для організації їх обліку в першу чергу потрібно знати, на який термін проведені вкладення і якими методами. З цією метою інвестиції класифікують, поділяючи їх за кількома ознаками:

- за термінами вкладення (довгострокові та короткострокові (поточні). До довгострокових у системі обліку відносять інвестиції, які проведені на період більше одного року, або ті, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент часу. Поточні інвестиції – це власне поточні інвестиції та еквіваленти грошових коштів (короткострокові

високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у грошові кошти);

● за змістом вкладень (інвестиції в цінні папери, акції або корпоративні права);

● за методом обліку (інвестиції, які обліковують за методом участі у капіталі та інші);

● за формою вкладень (позикові (не дають права на участь у капіталі об'єкту інвестування, приносять дохід у вигляді відсотків) та пайові (засвідчують право інвестора на частину у капіталі об'єкту інвестування, приносять дохід у вигляді дивідендів).

Оскільки для організації обліку, контролю та аналізу як довгострокових, так і короткострокових фінансових інвестицій потрібно спиратися на такий нормативний документ, як П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції", то тут ітиме мова і про ті, і про інші. До фінансових інвестицій відносяться інвестиції в: акції; корпоративні права; облігації; депозитні сертифікати; казначейські зобов'язання; інші цінні папери. Важливим є виконання наступних завдань з організації їх обліку:

● організація класифікації фінансових інвестицій з метою організації їх обліку;

● організація умов для збереження цінних паперів, що підтверджують вкладення інвестицій, у касі підприємства;

● організація своєчасного і правильного документування операцій з фінансових інвестицій;

● організація контролю за дотриманням касової дисципліни, у тім числі за витрачанням грошових коштів на придбання акцій і облігацій інших підприємств;

● організація проведення інвентаризації цінних паперів з метою постійного контролю за ними.

Для організації обліку довгострокових інвестицій має бути спершу здійснена їх оцінка, оскільки не знаючи вартості об'єкту його не можна відобразити у документі, а потім і у системі бухгалтерського обліку. Вартість визначається за допомогою методу бухгалтерського обліку – методу оцінки. Оцінюють інвестиції за різними методиками в залежності від способів їх придбання та вибуття, на дату балансу. У кожному випадку існує кілька методик оцінки інвестицій.

При придбанні їх оцінюють за первісною (фактичною) собівартістю (купівельною, ринковою вартістю цінних паперів,

включаючи суми фактичних витрат підприємства із сплати комісійних винагород посередникам, мита, податків, зборів, тощо). Формування первісної вартості фінансових інвестицій залежить від способу їх придбання: за грошові кошти, в обмін на цінні папери власної емісії, в обмін на інші активи.

При складанні звітності застосовуються наступні методи оцінки на дату балансу: за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю і за методом участі в капіталі. За справедливою вартістю відображаються всі інвестиції; крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі; а також інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо (з врахуванням зменшення корисності інвестицій). За амортизованою собівартістю відображаються інвестиції, не призначені для продажу. Вони включають інвестиції в боргові цінні папери, зокрема облігації, які, як правило, утримуються підприємством до погашення. Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

При вибутті (продажу, обміні тощо) цінних паперів можуть застосовуватись наступні методи оцінки інвестицій: за вартістю одиниці кожного цінного паперу (або одного виду); за середньою вартістю; за вартістю перших за часом закупок (метод ФІФО) тощо.

Наступні етапи організації обліку інвестицій – це організація первинного обліку (документування), поточного обліку (запис на рахунках бухгалтерського обліку у облікових регістрах), підсумкового обліку (запис у Головну книгу, складання по ній оборотної відомості, а на її основі – бухгалтерського балансу).

Підставою для здійснення записів у бухгалтерському обліку з інвестицій при придбанні, перепродажу цінних паперів з каси або поточного рахунку є касові документи (прибуткові та видаткові касові ордери), які відображаються у касовій книзі. Оплата за грошові кошти може проводитися також через банк, що оформляють платіжними дорученнями чи розрахунковими чеками, які додають до виписки банку.

Оплата придбаних акцій може проводитись не тільки шляхом перерахування грошових коштів, але й матеріальними цінностями, нематеріальними активами, основними засобами, що повинно бути обумовлено в договорі. Тоді підставою для здійснення відповідних записів є документи, які підтверджують факт передачі об'єктів інвестором акціонерному товариству (акт приймання-передачі основних засобів чи нематеріальних активів, накладна на відпуск матеріалів на сторону тощо). Підставою для оприбуткування депозитних сертифікатів та отримання відсотків є виписка банку з рахунків в банку з доданням документів, що підтверджують проведену операцію.

По кожному пакету придбаних цінних паперів складається реєстр у двох примірниках, який повинен мати наступні обов'язкові реквізити: найменування емітента, номінальну вартість цінного паперу, купівельну вартість, номер, серію, загальну кількість, дату купівлі, дату продажу. На розрахунок премії або дисконту складається довідка бухгалтерії. Коли придбані підприємством акції, облігації або інші цінні папери передаються банку на тимчасове зберігання, то в регістрах аналітичного обліку посилаються на відповідний документ, який одержано з банку.

Організація аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про фінансові інвестиції як в об'єкти на території України, так і за кордоном. Тому їх аналітичний облік ведеться в розрізі видів придбаних цінних паперів за кожним окремим підприємством, що їх емітували (випустили) за географічною ознакою.

Узагальнення усієї інформації, зазвичай, відбувається у журналах та відомостях, дані з яких систематизуються у Головній книзі, яка є підставою для складання оборотного балансу на кінець звітного періоду.

При отриманні фінансових інвестицій одним з головних завдань бухгалтера є встановлення методу обліку, оскільки від методів обліку залежить поділ фінансових інвестицій на види: прямі й портфельні фінансові інвестиції в статутний капітал об'єкта інвестування (акції, корпоративні права); фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення (облігації, депозити або векселі, механізм обліку яких аналогічний механізму обліку облігацій); фінансові інвестиції в підприємства, що не є асоційованими, дочірніми або

спільними; фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні й спільні підприємства.

Первинна оцінка фінансових інвестицій не залежить від виду фінансової інвестиції і проводиться таким чином:

- за собівартістю, що включає ціну придбання фінансових інвестицій, комісійні винагороди, мито, податки, збори, обов'язкові платежі, інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням фінансової інвестиції (п.4 П(С) БО12);

- за собівартістю, що дорівнює справедливій вартості переданих цінних паперів власної емісії, якщо фінансові інвестиції були придбані шляхом обміну на них (п.5 П(С) БО12);

- за собівартістю, що дорівнює справедливій вартості переданих активів, якщо фінансові інвестиції були придбані шляхом обміну на активи підприємства (п.6 П(С) БО 12).

На дату складання балансу процедура оцінки фінансових інвестицій безпосередньо залежить від частки інвестора у статутному капіталі об'єкта інвестування і мети інвестування.

Фінансові інвестиції підприємства, що не є асоційованим, дочірнім або спільним підприємством, відображаються на дату балансу наступним чином (п.8-9 П (С) БО12): за справедливою вартістю; за собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції, у випадку якщо справедливу вартість достовірно визначити не можливо.

В наказі про облікову політику необхідно встановити порядок визначення справедливої вартості фінансових інвестицій і документи, що підтверджують таку вартість. Це можуть бути котирування акцій на фондовому ринку або експертна оцінка фахівців в цій галузі діяльності.

Фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні, спільні підприємства на дату балансу оцінюються таким чином: за вартістю, визначеною за методом участі в капіталі; за справедливою вартістю, або за собівартістю, у випадку, якщо справедливу вартість встановити неможливо. За справедливою вартістю або за собівартістю фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні й спільні підприємства оцінюються в наступних ситуаціях (п.17 П(С) БО12):

- інвестиції придбані виключно для продажу протягом 12 міс. від дати придбання;

- підприємство-об’єкт інвестування обмежене в передачі коштів інвестору впродовж періоду, що перевищує 12 міс.

Метод участі в капіталі передбачає, що балансова вартість фінансових інвестицій визначається з урахуванням змін загального розміру власного капіталу об’єкта інвестування, за винятком тих, які є результатом операцій між інвестором і об’єктом інвестування.

Зміни загальної величини власного капіталу об’єкта інвестування, що збільшують (зменшують) балансову вартість фінансових інвестицій у інвестора, відповідно до п.12 П(С)БО12 поділяються таким чином:

- а) частка інвестора в чистому прибутку (збитку) об’єкта інвестування за звітний період (у тім числі дивіденди), що включаються в інвестора до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Зазначимо, що при визнанні дивідендів, що підлягають виплаті інвестору, балансова вартість фінансових інвестицій відповідно зменшується на суму цих дивідендів;

- б) частка інвестора в сумі змін загальної величини власного капіталу (окрім змін за рахунок прибутку (збитку)), що враховується як інший додатковий капітал або додатково вкладений капітал. При цьому якщо сума зменшення частки інвестора більше іншого додаткового або додатково вкладеного капіталу, то на цю різницю відповідно зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток). Однак зменшення балансової вартості відображається тільки до досягнення нульової вартості фінансових інвестицій. Оскільки для відображення показників дочірнього підприємства необхідна інформація про фінансові звіти, в наказі про облікову політику визначають терміни й порядок отримання такої інформації.

Фінансові інвестиції до погашення відображають на дату балансу за амортизованою собівартістю, що враховує часткове списання вартості фінансової інвестиції внаслідок зменшення її корисності й збільшеної (зменшеної) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії) (п.10 П(С) БО12).

Відповідно до цього механізму різниця між собівартістю і вартістю погашення фінансових інвестицій амортизується інвестором в часі від дати придбання до дати погашення за методом ефективної ставки відсотка. Застосування такого порядку обліку пов’язане з тим, що собівартість фінансової

інвестиції може перевищувати або, навпаки, бути меншою, ніж вартість інвестиції при її погашенні, а в результаті застосування методу ефективної ставки відсотка собівартість інвестиції поступово наближається до номінальної вартості і до моменту погашення їй дорівнюватиме.

Відповідно до цього механізму різниця між собівартістю і вартістю погашення фінансових інвестицій амортизується інвестором в часі від дати придбання до дати погашення по методу ефективної ставки відсотка.

При організації обліку фінансових інвестицій до погашення необхідно визначити: 1) суму премії (дисконту) як різницю між номінальною вартістю інвестиції і вартістю її придбання; 2) номінальну суму відсотка як множення відсоткової ставки за інвестицією і її номінальної вартості; 3) ефективну ставку відсотка, що було детально вивчено вами у фінансовому обліку.

Отже, раціональна організація бухгалтерського обліку кожного із видів вивчених вище необоротних активів залежить, передусім, від визначення терміну їх корисного використання, методу нарахування амортизації, а також від інших факторів, які зазначаються в Наказі про облікову політику підприємства (додаток Б).

Контрольні питання

1. В чому полягає організація обліку основних засобів?
2. З якою метою проводиться їх класифікація і яким чином?
3. Як класифікація основних засобів впливає на організацію їх обліку?
4. Назвіть основні завдання організації обліку основних засобів.
5. Як поставлена організація документування операцій з основними засобами та нематеріальними активами?
6. Які особливості організації обліку орендних операцій на підприємстві?
7. Як організовано нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів?
8. Як організований контроль за використанням основних засобів?

9. В чому полягає суть організації обліку довгострокових фінансових інвестицій?

10. Як організований документообіг з руху довгострокових фінансових інвестицій?

11. Як організований порядок оцінки фінансових інвестицій?

12. Як організують інвентаризацію необоротних активів?

Тести для самоконтролю

1. В графіку документообігу акту приймання-передачі основних засобів повинні бути вказані наступні дані:

1. Найменування господарської операції, зміст роботи з документами, строк виконання, виконавець і отримувач;
2. Номер операції передачі основних засобів у Наказі про облікову політику підприємства, зміст роботи з документами, строк виконання, виконавець і отримувач;
3. Найменування господарської операції, номер документу, строк виконання, виконавець і отримувач;
4. Номер операції передачі основних засобів у Положенні про бухгалтерську службу, зміст роботи з документами, строк виконання, виконавець і отримувач.

2. Програма організації обліку основних засобів та оперативного бухгалтерського контролю за їх використанням включає:

1. Найменування господарської операції, зміст роботи з документами, строк виконання, виконавець і отримувач;
2. Інвентарний та аналітичний облік, документацію з руху основних засобів, плани виконання робіт з їх обліку та контролю;
3. Найменування основних засобів, що утримує підприємство, плани виконання робіт з їх обліку та контролю;
4. Зміст роботи з документами та строк виконання.

3.Вартість основного засобу, що амортизується це:

1. Первісна вартість основного засобу;
2. Ліквідаційна вартість основного засобу;
3. Різниця між первісною та ліквідаційною вартістю;

4. Балансова вартість основного засобу.

4. Яким чином організовано складання і підписання Акту на списання основних засобів?

1. Комісією, в складі бухгалтера, директора, головного інженера, МВО та представника постачальника;
2. Комісією, в складі головного бухгалтера, головного інженера, МВО;
3. Комісією, в складі директора, головного бухгалтера, головного інженера, МВО;
4. Комісією, в складі головного інженера, МВО та керівника підприємства.

5. Об'єкти, що надаються в операційну оренду:

1. Переходять на баланс орендаря;
2. Обліковуються орендодавцем на позабалансовому рахунку;
3. Залишаються на балансі орендодавця та обліковуються на позабалансовому рахунку орендаря;
4. Обліковуються орендарем у складі необоротних активів.

6. Нарахування амортизації основних засобів згідно П(С)БО 7 "Основні засоби" починається з:

1. Дати надходження об'єкта основних засобів на підприємство;
2. Дати введення основного засобу в експлуатацію;
3. Місяця, наступного за місяцем, в якому основний засіб було введено в експлуатацію;
4. З кварталу, наступного за кварталом придбання.

7. Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства:

1. За первісною вартістю;
2. За справедливою вартістю;
3. За залишковою вартістю;
4. За чистою реалізаційною вартістю.

8.Яким чином організовано нарахування амортизації нематеріальних активів, що знаходяться в експлуатації ?

1. Щомісячно, починаючи з наступного місяця після введення об'єкту в експлуатацію

2. Щоквартально, починаючи з наступного кварталу після введення об’єкту в експлуатацію
3. Протягом строку корисного використання та з урахуванням норм амортизації;
4. Щомісячно, починаючи з місяця введення об’єкту в експлуатацію.

9. Сума очікуваного відшкодування активу це:
1.Справедлива вартість активу;
2.Чиста вартість реалізації активу;
3.Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу;
4.Найбільша з двох оцінок, наведених в пунктах б) і в).

10. Основні засоби, призначені для продажу, повинні відображатися у складі:
1. Основних засобів;
2. Нематеріальних активів;
3. Товарів;
4. На позабалансових рахунках.

ТЕМА 9. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Мета вивчення теми

Засвоєння основних положень з організації обліку оборотних активів, що дають організаційно-правове та інформаційне забезпечення отримання даних для різних видів звітності.

Ключові слова та поняття: оборотні активи; організація; облік; запаси; грошові кошти; банківська виписка; розрахунки; дебіторська заборгованість.

Основні питання

1. Основні завдання організації обліку оборотних активів.
2. Основні положення з організації обліку запасів: визнання, класифікація, оцінка, завдання обліку.
3. Організація документування операцій з обліку запасів.
4.Організація синтетичного та аналітичного обліку запасів, їх інвентаризації.

5.Організація обліку грошових коштів і коштів у розрахунках.

Контрольні питання.

Тести для самоконтролю.

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ТЕМИ ВИ ПОВИННІ:

- знати завдання організації обліку оборотних активів;
- уміти класифікувати оборотні активи з метою організації їх обліку;
- відтворювати модель послідовності організації обліку оборотних активів;
- знати організацію документування операцій з оборотними активами;
- знати організацію синтетичного та аналітичного обліку запасів;
- знати організацію синтетичного та аналітичного обліку грошових коштів;
- знати організацію синтетичного та аналітичного обліку дебіторської заборгованості.

1.Основні завдання організації обліку оборотних активів

Організація обліку оборотних активів включає вивчення організації обліку запасів, коштів, розрахунків і фінансових інвестицій. Вивчаючи дану тему слід звернути особливу увагу на передумови правильної організації їх обліку, які залежать від виду активів. Так, якщо необхідними передумовами правильної організації обліку запасів є раціональна організація складського господарства, розробка номенклатури запасів та їх класифікація, то для обліку коштів повинні бути інші передумови.

Зокрема, чи заробітна плата видається через касу чи перераховується на картки через банк, чи готівка здається касиром самостійно у банк чи через інкасатора. Від цих передумов залежать мета, завдання та постановка обліку. Тому спершу ми розглянемо загальні завдання організації обліку оборотних активів, потім перейдемо до організації обліку запасів, грошових коштів і розрахунків.

Завдання організації обліку оборотних активів

- організація своєчасного складання відповідних первинних документів із обліку оборотних активів за ручної чи автоматизованої обробки облікової інформації;
- організація своєчасної та повної реєстрації даних первинного обліку з оборотними активами в регістрах синтетичного і аналітичного обліку;
- організація відображення надходження, внутрішнього переміщення і вибуття оборотних активів у системі рахунків бухгалтерського обліку;
- організація інвентаризації оборотних активів.

2. Основні положення з організації обліку запасів:визнання, класифікація, оцінка, завдання обліку

Всі питання з організації обліку запасів можна розглянути у комплексі у блок-схемі на рисунку 9.1 “Модель організації обліку оборотних активів (запасів)”. У ній у чітко заданій послідовності показано, які потрібно проводити облікові процедури, щоб у системі бухгалтерського обліку отримати достовірну та своєчасну інформацію про такий об’єкт оборотних активів, зокрема запаси. За П(С)БО 9 “Запаси” запаси, призначені для виробництва продукції, надання послуг або для перепродажу протягом короткого періоду часу *визнаються* активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Для організації обліку перш за все необхідно визначити, що відноситься до запасів. Це пов’язано з тим, що на одному і тому ж підприємстві вони можуть мати різне призначення залежно від функції, яку вони виконують. Так, якщо для одного підприємства машини та обладнання є необоротними активами (основними засобами), то для іншого, що їх виготовляє, вони є готовою продукцією; а для підприємств, що здійснює їх перепродаж, вони є товаром. Всі запаси, незалежно від їх призначення, у балансі відображаються у активі балансу як оборотні активи – запаси.



Рис 9.1. – Модель організації обліку оборотних активів (запасів)

З метою відмежування одних оборотних активів (запасів) від інших за П(С)БО 9 “Запаси” їх класифікують для цілей організації обліку так (табл. 9.1):

Таблиця 9.1

Класифікація запасів за П(С)БО 9 “Запаси”

	Ознаки групування	Вид запасів
1	Призначені для реалізації в умовах звичайної діяльності	Готова продукція, товари
2	Знаходяться в процесі виробництва з метою виробництва готової продукції	Незавершене виробництво, напівфабрикати, брак у виробництві
3	Призначені для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг, а також управління підприємством	Виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети

Наступним етапом є організація їх оцінки, яка є важливою передумовою організації обліку цієї ділянки, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства. Придбані (отримані) підприємством запаси зараховують за первісною вартістю, яка потім може змінюватись, тому в процесі зберігання запаси оцінюються за балансовою вартістю.

Відповідно до П(С)БО 9 балансова вартість – це найменша з двох оцінок: первісна або чиста вартість реалізації, яка визначається розрахунковим шляхом за кожним об’єктом аналітичного обліку. Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу суми очікуваних витрат на їх реалізацію. Сума, на яку первісна вартість перевищує чисту вартість реалізації, списується на витрати звітного періоду. В результаті переоцінки може бути проведена дооцінка (збільшення вартості) або уцінка (зменшення вартості) запасів.

Специфіка визнання, класифікація та оцінка запасів необхідні для вироблення основних завдань організації обліку запасів на підприємстві. Вони є, з одного боку, схожими на загальні завдання обліку оборотних активів, але водночас мають і свою специфіку, оскільки запаси за даними таблиці 8.1 кардинально відрізняються: одна справа – це запаси для виготовлення продукції, і зовсім інша товари придбані для

реалізації. Тому завданнями обліку запасів для виробництва є наступні:

1) контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням запасів та їх збереженням на всіх стадіях обробки і зберігання;

2) відповідність складських запасів нормативам;

3) раціональна оцінка виробничих запасів при їх придбанні, розрахунок фактичної собівартості витрачених виробничих запасів та їх залишків за місцями зберігання і статтями балансу;

4) контроль за правильністю використання малоцінних та швидкозношуваних предметів при їх експлуатації та списанні на виробництво;

5) своєчасне проведення інвентаризації запасів та правильне відображення у обліку її результатів;

6) забезпечення своєчасного документального оформлення руху запасів та відображення їх в регістрах поточного обліку в системі бухгалтерських рахунків.

3. Організація документування операцій з обліку запасів

Від правильно організованого *документування* запасів залежить правильність списання їх вартості на виробництво, оцінка незавершеного виробництва, відображення у звітності. Існують типові первинні документи з обліку руху запасів. Проте головний бухгалтер на свій розсуд повинен визначитися з тим, які документи доцільно використовувати саме на його підприємстві, враховуючи розміри та специфіку підприємства (матеріальне виробництво, будівництво, транспорт тощо).

Структура документообігу має бути такою, щоб забезпечити вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю й оперативного управління рухом матеріальних запасів. Для забезпечення своєчасності відображення господарських операцій у оперативному та бухгалтерському обліку на підприємстві повинні бути складені графіки руху документів між службами підприємства та надходження їх у бухгалтерію. Для цього доцільно побудувати спеціальні операграми. Наприклад, для руху запасів рекомендують використовувати наступну форму (таблиця 9.2).

Таблиця 9.2

Операграма накладної-вимоги (для отримання матеріалів зі складу)

№ з/п	Господарські операції з виробничими запасами	Виконавці						
		відділ забезпечення (позіст	склад запасів		матеріальний відділ бухгалтерії	адміністрація підприємства		центральна бухгалтерія
			завідуючий скл	оператор		керівник	головний бухгалтер	
1	Отримання дозволу на відпуск матеріалів	1						
2	Складання документа на отримання матеріалів							
3	Відбір і передача матеріалів		2					
4	Заповнення документу на отримання матеріалів			3				
5	Перевірка та таксування документа				4			
6	Підписування документа					5	6	
7	Відмітка про надходження на обробку і зберігання у бухгалтерію							7

Для кожного первинного документа слід будувати подібні операграми, щоб максимально забезпечити організацію первинного обліку виробничих запасів. Для їх обліку передбачені типові форми первинних та зведених документів: журнал обліку вантажів, що надійшли; довіреність та журнал реєстрації довіреностей; прибутковий ордер (заповнюється на складі під час отримання запасів при відсутності розбіжностей).

Запаси, що надходять на підприємство приймають за кількістю і якістю. Якщо буде виявлено при цьому нестачу

запасів, невідповідність якості чи маркуванню, то подальше приймання призупиняється. Призначається відповідна комісія, яка складає акти про порушення: акти про приймання матеріалів за кількістю чи акти про приймання матеріалів за якістю (відповідно до розбіжностей у кількості або якості).

При отриманні вантажу на залізничній станції у разі порушення пломб, створюється комісія (у яку входять як

представники залізниці, так і представники постачальника та отримувача вантажу), яка складає комерційний акт. Він є основою для виставлення претензій будь-якій винній стороні. Всі ці документи та ті, що вище показані на рис. 9.1, призначені для оприбуткування запасів при їх надходженні. Слід зазначити, що оприбутковують тільки ті цінності, які реально надійшли. На такі цінності складають приймальний акт або прибуткову накладну. На суму нестачі виставляються претензії відповідним контрагентам.

При вибутті запасів їх документування організовано так. Складають: лімітно-забірні картки, акти-вимоги на заміну, накладні на внутрішнє переміщення цінностей, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні тощо (вище на рис. 9.1). Узагальнення усіх операцій з руху запасів відображають у матеріальному звіті, який складає матеріально-відповідальна особа за запаси.

5. Організація синтетичного та аналітичного обліку запасів, їх інвентаризації

Матеріально-відповідальні особи ведуть у місцях зберігання запасів їх кількісний (кількісно-сортовий) облік. Такими особами є завідувачі складом (комірники), яких приймають на роботу, як правило, за погодженням з головним бухгалтером підприємства. З комірником укладається типовий договір у встановленій формі про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Кількісний (кількісно-сортовий) облік для бухгалтерії є нічим іншим, як аналітичним обліком. Для такого обліку запасів призначені картки складського обліку матеріалів, відомості обліку залишків матеріалів на складі (сальдові відомості). Для організації бухгалтерського обліку запасів необхідно визначити номенклатуру синтетичних і аналітичних

рахунків, об’єктів калькуляції. Запаси оприбутковуються у відповідних одиницях виміру (вагових, об’ємних, лінійних). Якщо виробничі запаси надходять в одних одиницях, а витрачаються в інших, тоді вони обліковуються в двох одиницях виміру.

Бухгалтерія підприємства у встановлені строки здійснює приймання від комірника (або матеріально-відповідальної особи) на обробку первинні документи, що прикладені до реєстру таких документів (або матеріального звіту) чи інших форм внутрішньої звітності. У бухгалтерії документи перевіряються: прибуткові ордери звіряються з рахунками, транспортними документами, приймальними актами тощо; лімітно-забірні картки, що надійшли зі складу, зіставляються з іншими примірниками, отриманими від цехів-споживачів. Накладні на переміщення матеріалів, здані складами-відправниками, – з примірниками тих же накладних, що надійшли зі складів-одержувачів. При використанні матеріальних звітів немає потреби у складанні інших документів на витрачання матеріалів, що спрощує облік матеріалів в підзвіті, тому що в якості регістрів аналітичного обліку використовуються звіти матеріально відповідальних осіб.

Оскільки існує декілька варіантів кількісного обліку виробничих запасів: сортовий, партіонний, оперативно-бухгалтерський (сальдовий), то організація їх аналітичного обліку на складах і в бухгалтерії залежить від вибору методу головним бухгалтером. За сортового методу на кожен вид виробничих запасів відкривається картка аналітичного обліку у бухгалтерії і складського обліку – на складі. Таким чином, облік ведуть паралельно: і в бухгалтерії, і на складі. У кінці звітного періоду у бухгалтерії складають оборотні відомості, які порівнюються з даними складського обліку. При партіонному методі первинні документи групуються за номенклатурними номерами, і в кінці звітного періоду кінцеві дані по кожному з номерів заносяться до оборотних відомостей, які складають по кожному складу і для кожного рахунку. Облік ведуть паралельно: і в бухгалтерії, і на складі.

Найбільш прогресивним методом за ручної обробки інформації вважається оперативно-бухгалтерський. Його особливістю є те, що кількісний облік запасів організований

тільки на складі за кожним об'єктом. Регулярно (раз на 10 днів) завідувач складом надає у бухгалтерію залишки за кожним найменуванням запасів, які бухгалтер первіряє, зіставляючи зі своїми даними за синтетичним обліком, таким чином, бухгалтером кількісний облік не ведеться. У кінці місяця складаються сальдові відомості кожним завідувачем складу, де вказуються лише залишки запасів. Бухгалтер робить їх розцінку, після чого вони звіряються із залишком на синтетичному рахунку 20 "Виробничі запаси" та відповідних субрахунках. Звісно, при застосуванні комп'ютерної техніки будь-який із цих методів значно спрощується, оскільки облік ведеться автоматично та парлельно: і на складі, і в бухгалтерії. Тому достатньо завідувачу складом ввести необхідні дані про запаси у комп'ютер, як цю інформацію одразу ж отримує бухгалтер і піддає її перевірці та бухгалтерській обробці.

Аналітичний облік у бухгалтерії організують так: аналітичні рахунки відкривають за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами, за синтетичними рахунками бухгалтерського обліку і субрахунками. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях. Використовують рахунки аналітичного обліку для контролю за зберіганням і рухом запасів, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації.

Із обліку можна отримати дані, за допомогою яких створюється аналітична інформація про запаси, зокрема: виявляти усіх постачальників матеріальних ресурсів; встановлювати зміну ціни і якості матеріалів та умови постачання; визначати відповідність запасів потребам підприємства; здійснювати розрахунок необхідної величини запасів для безперервного процесу виробництва; здійснювати розрахунок величини мінімального і страхового запасу; перевіряти виконання графіку подання матеріальних цінностей у виробництво тощо. Тому організація аналізу запасів базується на організації їх обліку.

Організація *інвентаризації запасів* полягає у їх перевірці в натурі шляхом інвентаризації, яка передбачає проведення послідовних робіт як у бухгалтерії до початку інвентаризації, так і на складі. По-перше, головний бухгалтер або його заступник інструктує інвентаризаційну комісію стосовно

проведення інвентаризації. По-друге, бухгалтерії необхідно провести бухгалтерську обробку всіх первинних документів щодо складу, де планується інвентаризація, та підготувати залишки запасів (за даними бухгалтерського обліку) на день інвентаризації. Для цього в картках складського обліку повинні бути відображені всі операції з руху запасів, по кожному з них виведені залишки на день інвентаризації. Ті ж роботи повинен зробити і завідувач складом. Перед проведенням інвентаризації від нього отримують розписку про те, що до початку інвентаризації всі документи здані до бухгалтерії, а усі цінності оприбутковані або списані.

Наявність запасів визначається обов'язковим підрахунком, зважуванням, обміром залежно від цінностей. Отримані фактичні результати інвентаризаційна комісія заносить до інвентаризаційних описів. Записи проводяться по кожному окремому найменуванню запасів із зазначенням номенклатурного номеру, виду, групи, артикулу, партії, сорту. Інвентаризаційні описи разом з висновками робочої комісії здаються до бухгалтерії для виявлення кінцевих результатів. При цьому бухгалтерія складає порівняльну відомість, в якій здійснюється взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортування, розрахунок природного убутку, визначаються кінцеві результати інвентаризації.

На підставі порівняльної відомості в обліку спочатку відображають пересортування, оскільки лишки чи нестачі можуть бути його наслідком, і лише потім виявляються кінцеві лишки і нестачі. Особливість відображення в обліку пересортування полягає в тому, що кількісні і сумові дані в синтетичному обліку не змінюються, а зміни відбуваються лише в даних аналітичного обліку. При цьому необхідно оформити довідку бухгалтерії на відображення пересортування в обліку.

Розмір збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних активів та їх відшкодування визначається аналогічно необоротним активам, що було розглянуто у попередній темі. У результаті інвентаризації можливе виявлення лишків виробничих запасів, які відносяться на збільшення доходів і фінансових результатів підприємства.

5. Організація обліку грошових коштів і коштів у розрахунках

Завдання організації обліку коштів і розрахунків:

1) організація своєчасного і законного проведення безготівкових та готівкових розрахункових операцій;

2) контроль за рухом коштів у касі та на рахунках у банку;

3) організація умов для збереження грошових коштів і цінних паперів у касі підприємства;

4) організація своєчасного і правильного документування операцій з руху грошових коштів та коштів у розрахунках;

5) організація контролю за дотриманням касової та фінансової дисципліни;

6) організація проведення інвентаризації грошових коштів та коштів у розрахунках з метою постійного контролю за ними.

Послідовність облікових процедур з організації обліку коштів і розрахунків аналогічна послідовності організації обліку інших оборотних активів, що було розглянуто вище на рис.9.1. Так, як і із запасами, на першому етапі зорганізується своєчасне та правильне документування коштів та розрахунків відповідними документами.

Так, для обліку касових операцій найбільш поширеними є: касові ордери (прибутковий і видатковий); платіжні відомості, які зі штампом видаткового касового ордеру являють видатковий касовий ордер тощо. Факти надходження і вибуття готівки на підприємстві до того, як їх відображати у касовій книзі, потрібно зареєструвати у "Журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових документів" КО-3. Касова книга є водночас зведеним документом і обліковим регістром, у якому за один день узагальнюється інформація про рух і залишки готівки на підприємстві.

На другому етапі здійснюється бухгалтерська обробка первинних документів, що прикладені до звіту касира або виписки банку, яка полягає у складанні кореспонденції рахунків у відповідності з господарськими операціями, оформленими цими документами. Це здійснюється записами у регістри аналітичного та синтетичного обліку. За журнальною формою – це журнал 1 за кредитом рахунку 30 "Каса" в дебет різних рахунків. За дебетом рахунку 30 "Каса" записи роблять у відомості 1.1 з кредиту різних рахунків (усі облікові регістри див. у додатку В). На третьому етапі підсумкового обліку

бухгалтер підбиває підсумки у журналі 1 та відомості 1.1, переносить їх у Головну книгу, на основі якої складає оборотну відомість та бухгалтерський баланс.

Для обліку розрахунків з дебіторами призначені первинні документи, якими оформляють реалізацію продукції покупцям (рахунки-фактури, специфікації, товарно-транспортні накладні), виставлення вимог на оплату за відвантажену продукцію передбачає використання банківських документів (платіжних вимог-доручень, платіжних вимог, розрахункових чеків, акредитивів, векселів), митних документів у разі відвантаження продукції іноземним покупцям. Такі розрахунки проводяться через банк, який видає підприємству виписку банку. Фактично – це другий примірник особового рахунку підприємства, відкритого банком, в якому передбачаються позиції для дати, номерів рахунків дебітора та кредитора, суми. Вона замінює собою регістр аналітичного обліку з поточного рахунку і одночасно служить підставою для бухгалтерських записів.

Організовуючи облік готівки, слід пам’ятати, що готівка може зберігатись у касі на кінець робочого дня тільки в межах ліміту — граничної суми грошових коштів, як *ліміт каси,* тобто граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час, та терміни здавання готівки до установ банків, що передбачено Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління НБУ від 15.12.2004р. №637 (далі – Положення №637). Порядок розрахунку ліміту каси мають право визначати самостійно: небанківські фінансові установи та оператори поштового зв’язку (ч.6 п.5.4 Положення №637); Державне казначейство України для його каси та кас бюджетних установ і організацій, що ним обслуговуються (п.5.6 Положення №637).

Обмеження розміру готівкових розрахунків згідно з п.2.3 Положення №637 не поширюється на: (1) розрахунки підприємств (підприємців) з фізичними особами, бюджетами та державними цільовими фондами; (2) добровільні пожертвування та благодійну допомогу; (3) використання коштів, виданих на відрядження. Окрім того, зазначене обмеження не відноситься до: одержувачів готівки (роз’яснення у листі НБУ від 27.04.05 №11-113/1430-4321);

операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, проведені через належним чином зареєстрований РРО (роз'яснення у листі ДПСУ від 06.07.09 №14083/7/23-7017/572).

Згідно з *Положенням №637* вимоги щодо встановлення та дотримання ліміту каси та строків здавання готівки *не поширюються* на: банки; підприємців; релігійні організації, які не здійснюють виробничу або іншу підприємницьку діяльність; розташовані на території України іноземні дипломатичні, консульські та інші офіційні представництва, міжнародні організації та їх філії, що користуються імунітетом і дипломатичними привілеями; представництва іноземних організацій і філій, які не здійснюють підприємницьку діяльність.

Решта готівки понад суми встановлених лімітів підприємства повинна здаватись для зарахування на поточний рахунок у порядку та в строки, встановлені і узгоджені з установою банку, в якому відкритий поточний рахунок. Операції з приймання та видачі готівки в касі здійснює касир, яким є матеріально відповідальна особа, що завідує касою, проводить видачу і приймання грошей та цінних паперів на підприємстві. З нею підприємство заключає договір про повну матеріальну відповідальність.

У контексті організації роботи касира і забезпечення своєчасності виконання ним своїх обов'язків на підприємстві повинен складатися графік роботи касира, який затверджується керівником. Приблизна форма такого графіку організації роботи каси представлена у таблиці 9.3.

Організація роботи з касою у випадку зміни касира або раптової відсутності його на роботі (з причини хвороби тощо) проводиться шляхом приймання-передачі справ (перерахунок цінностей), що здійснюється в присутності керівника і головного бухгалтера або комісії, призначеної керівником підприємства, про що складається відповідний акт. До третього розділу активу балансу, окрім коштів, відноситься дебіторська заборгованість, яка являє собою суму заборгованості дебіторів (юридичних та фізичних осіб, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів) на певну дату. Оскільки це оборотні активи, то вони теж розглядаються у цьому питанні.

Таблиця 9.3

Можливий зразок індивідуального графіку роботи касира підприємства

№з/п	Операція, що піддягає проведенню	Строк та години виконання, год.
1.	Приймання та видача готівки за оформленими прибутковими та видатковими касовими ордерами	Щоденно 9-00 до 12-00, крім понеділка і п’ятниці Понеділок і п’ятниця з 12-00 до 15-00
2.	Запис прибуткових і видаткових касових ордерів до касової книги	Відразу ж після проведення кожної касової операції
3.	Проведення операцій у банку	Понеділок і п’ятниця з 9-00 до 12-00
4.	Здача бухгалтеру розрахункового відділу отриманих в банку виписок і документів	Відразу ж після повернення з банку
5.	Оформлення касовими документами одержання грошей і здачі готівки в банк. Запис ордерів до касової книги	Терміново після повернення з банку
6.	Складання звіту касира й передача його бухгалтеру	Щоденно о 17-30

Дебіторська заборгованість *визнається* активом, якщо існує ймовірність одержання підприємством майбутніх економічних вигод, та її сума може бути достовірно визначена. Поточна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації товарів, виконання робіт, надання послуг і оцінюється за первісною вартістю. У разі відстрочення платежу з утворенням від цього різниці між справедливою вартістю дебіторської заборгованості та номінальною сумою грошових коштів (їх еквівалентів), що підлягають отриманню за товари,

така різниця визнається дебіторською заборгованістю за нарахованими доходами (процентами) в період її нарахування.

Дебіторська заборгованість як складова елементу фінансової звітності має визнаватись і відображатись у звітності в грошовій сумі, яка визначається з урахуванням оцінки дебіторської заборгованості в поточному обліку, котра залежить від її виду. Відповідно до П(С)БО 10 дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову та поточну.

Довгострокова – це сума дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточна – це сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Особливостями організації обліку дебіторської заборгованості є те, що при її віднесенні до поточної або довгострокової до уваги береться не загальний очікуваний строк оплати згідно з договором, а очікуваний строк до погашення, який залишився з дати балансу. Для цілей організації обліку та управління дебіторська заборгованість класифікується за наступними ознаками (таблиця 9.4).

Організація визначення величини резерву сумнівних боргів полягає у тому, що вона обчислюється виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на підставі класифікації дебіторської заборгованості за періодами її виникнення. Створення резерву дебіторської заборгованості передбачається тільки для дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги і не стосується інших видів дебіторської заборгованості, в тім числі виданих авансів.

У наказі про облікову політику передбачається застосування одного з методів нарахування резерву та вказується порядок списання заборгованості з балансу (за наказом керівника). Розраховувати резерв сумнівних боргів доцільно перед складанням звітності, а використовуватися він буде протягом звітного року при потребі або перед складанням звітності. При цьому слід врахувати кілька важливих моментів при створенні резерву: 1) резерв необхідно створювати з урахуванням коефіцієнта,

Таблиця 9.4

Класифікація дебіторської заборгованості

Ознака	Характеристика ознаки
1. За термінами погашення	1. Довгострокова 2. Короткострокова або поточна
2.За характером виникнення	1. Заборгованість, що виникла в ході нормального операційного циклу 2. Заборгованість, що не виникає в ході нормального операційного циклу 3. Заборгованість, пов'язана з порушенням фінансової дисципліни
3. За економічним змістом	1. Товарна заборгованість (за продукцію, товари, послуги, за роботи) 2. Нетоварна заборгованість (з оплати праці, за податками і зборами, за фінансовими операціями тощо)
4. За забезпеченістю	1. Незабезпечена 2. Забезпечена (вексель, застава, договір страхування, гарантія)
5. За дотриманням умов договору	1. Заборгованість, термін оплати якої не наступив 2. Відстрочена заборгованість 3. Заборгованість із продовженим терміном погашення 4. Прострочена заборгованість (з терміном погашення, що минув)
6. За імовірністю погашення	1. Нормальна заборгованість 2. Сумнівна заборгованість 3. Безнадійна заборгованість

розрахованого для кожного конкретного дебітора; 2) резерв необхідно створювати на всю суму сумнівної і безнадійної заборгованості за конкретним дебітором.

Після створення резерву сумнівних боргів події можуть розвиватися за двома напрямами: 1) дебіторська заборгованість повертається, тоді сума резерву сумнівних боргів відновлюється; 2) сумнівна дебіторська заборгованість визнається безнадійною. У цьому разі така заборгованість

перестає бути активом підприємства і підлягає списанню з балансу.

Одним із елементів коштів і розрахунків є фінансові інвестиції, про організацію обліку яких, зокрема довгострокових, уже йшлося у п.6 у темі 8 цього навчального посібника, що цілком відноситься й до організації обліку поточних інвестицій.

Контрольні питання

1. Який порядок організації обліку запасів?
2. Для чого організація обліку розглядає поняття "визнання" запасів та їх класифікацію?
3. У чому сутність послідовності організації обліку оборотних активів?
4. Які облікові процедури потрібні і чому вони повинні проводитися у заданій послідовності, щоб належним чином організувати облік запасів?
5. Які мета і завдання організації обліку оборотних активів?
6. Що слід розуміти під первинним, поточним і підсумковим обліком запасів?
7. Які особливості організації документування запасів?
8. Які особливості організації обліку матеріальних активів на позабалансових рахунках?
9. В чому сутність організації бухгалтерського контролю за наявністю, збереженням та використанням запасів?
10. Як організують інвентаризацію запасів та виявлення її результатів?
11. Які завдання організації обліку коштів, розрахунків, інших активів?
12. Як організований облік грошових коштів у касі?
13. Чим відрізняється від нього організація обліку коштів на рахунках у банку?
14. Назвіть особливості організації обліку дебіторської заборгованості.
15. Як організують списання дебіторської заборгованості з балансу?

Тести для самоконтролю

1. Оперативно-бухгалтерський або сальдовий метод обліку запасів у бухгалтерії підприємства організовано так:

1. У бухгалтерії сальдо на початок порівнюють із залишками на кінець за відповідними аналітичними рахунками;
2. Кількісний облік веде завідувач складом і подає у бухгалтерію залишки на кінець, які перевіряє бухгалтер матеріального відділу і ставить свій підпис;
3. Завідувач складом порівнює сальдо на початок із залишками на кінець за відповідними аналітичними рахунками виробничих запасів;
4. Немає правильної відповіді

2. На підприємство надійшли матеріали, які не були раніше замовлені, а потрапили помилково. Які слід прийняти організаційні рішення бухгалтеру, щоб вийти з цієї ситуації?

1. Створити комісію у складі бухгалтера, економіста, МВО, яка проведе перевірку запасів і оприбуткує цінності на рахунок 20 "Виробничі запаси"
2. Створити комісію у складі бухгалтера, економіста, МВО , яка проведе перевірку запасів і оприбуткує їх одночасно на рахунок 20 "Виробничі запаси" та на забалансовий рахунок 02 "Активи на відповідальному зберіганні"
3. Створити комісію у складі бухгалтера, МВО та незацікавленої сторони, яка проведе перевірку запасів і оприбуткує їх на забалансовий рахунок 023 "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”
4. Немає правильної відповіді

3. Оцінка запасів за методом ФІФО за П(С)БО 9 - це коли:

1. Фактична собівартість запасів оцінюється за вартістю останніх за часом закупок;
2. Фактична собівартість запасів оцінюється за вартістю перших за часом закупок;
3. Первісна вартість запасів оцінюється за вартістю перших за часом закупок;
4. Немає правильної відповіді.

4. Основним документом, що підтверджує відпуск матеріалів зі складу є:

1. Картка складського обліку;
2. Лімітно-забірна картка;
3. Товарно-транспортна накладна;
4. Податкова накладна.

5. Первісна вартість запасів не повинна включати:

1. Вартість посередницьких послуг, пов'язаних з придбанням запасів;
2. Вартість транспортно-заготівельних витрат;
3. Відсотків за користування комерційним кредитом;
4. Вартість вантажно-розвантажувальних робіт.

6. Запаси визнаються активами за умови:

1. Наявності всіх документів від постачальників;
2. Існування ймовірності отримання економічних вигод у майбутньому;
3. Існування ймовірності їх використання за призначенням;
4. Існування ймовірності їх ефективного використання.

7. На дату балансу запаси відображаються за:

1. Найбільшою з оцінок: купівельною вартістю або теперішньою вартістю;
2. Найменшою з оцінок: обліковою вартістю або ринковою вартістю;
3. Найменшою з оцінок: теперішньою або справедливою вартістю;
4. Найменшою з оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

8. Придбані запаси при надходженні від постачальника оприбутковуються за:

1. Чистою вартістю реалізації;
2. Справедливою вартістю;
3. Первісною вартістю;
4. Чистою вартістю реалізації**.**

9. Картка складського обліку є:

1. Основним документом, за яким ведуть аналітичний облік матеріалів на складі;

2.Основним регістром, у якому ведуть аналітичний облік матеріалів на складі;

3. І основним документом, і основним регістром, за яким ведуть аналітичний облік матеріалів на складі;

4.Основним регістром, у якому ведуть синтетичний облік матеріалів на складі.

10. Розрахунок резерву сумнівних боргів визначається:

1. По кожному сумнівному боргу залежно від фінансового стану боржника;
2. На підставі класифікації оборотних активів;
3. На підставі платоспроможності окремих дебіторів;
4. На підставі розміру порогу суттєвості.

ТЕМА 10. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Мета вивчення теми

Засвоєння основних положень організації управлінського обліку на підприємстві для інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень

Ключові слова та поняття: беззбитковість, бюджетування, управління, затрати, управлінські рішення, внутрішній контроль, об’єкти управлінського обліку, центри витрат і відповідальності, центри прибутку, управлінський облік, поріг рентабельності.

Основні питання

1. Мета, завдання та порядок організації обліку та аналізу витрат у системі управлінського обліку.
1. Організація обліку витрат виробничого призначення.
2. Основи організації обліку витрат діяльності.
3. Організація внутрішнього контролю та аналізу витрат.

Контрольні питання.

Тести для самоконтролю.

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ТЕМИ ВИ ПОВИННІ:

- розуміти мету, завдання та порядок організації обліку та аналізу витрат у системі управлінського обліку;
- класифікувати витрати з метою організації їх обліку;
- знати основні завдання організації обліку та аналізу витрат;
- відтворювати модель послідовності організації обліку витрат;
- знати організацію обліку витрат виробничого призначення.

1.Мета, завдання та порядок організації обліку та аналізу витрат у системі управлінського обліку

Управління – це процес координації діяльності для досягнення цілей підприємства шляхом прогнозування, планування, організації, мотивації, аналізу, контролю і регулювання (рис.10.1).

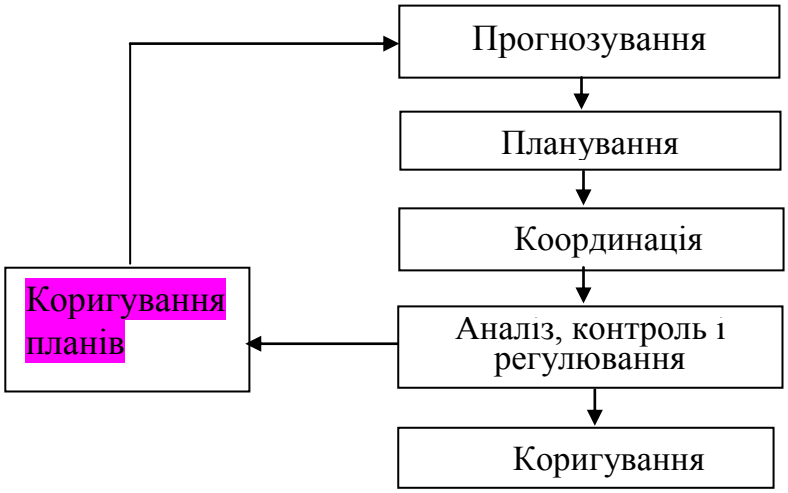


Рис. 10.1. Процес управління підприємством

Метою організації обліку та аналізу витрат у системі управлінського обліку є задоволення інформаційних потреб управління, що зумовлює посилення інформаційних функцій обліку та його цільового спрямування, тобто створення ефективної інформаційної системи управлінського обліку.

Інформаційна система управлінського обліку – це система, яка використовує вхідні інформаційні ресурси та відповідні процеси, щоб одержати результати, які відповідають

визначеним цілям управління. Процеси є основою інформаційної системи управлінського обліку, призначення яких у перетворенні вхідної інформації в результати, що відповідають завданням системи управління.

Основною *метою управлінського обліку* витрат є забезпечення менеджерів корисною інформацією для планування, надання інформації для прийняття управлінських рішень та перевірки їх виконання, що сприятиме підвищенню ефективності використання ресурсів підприємства.

Основними завданнями обліку витрат в системі управлінського обліку є підготовка інформації для:

- забезпечення стійкого фінансового стану підприємства;
- забезпечення керованості у напрямі стратегічного розвитку підприємства;
- сприяння утриманню вигідних ринкових позицій підприємства;
- зменшення ризиків невизначеностей та помилок у поточному та стратегічному плануванні.

Мета і завдання системи управлінського обліку витрат реалізуються через *інформаційну,* контрольну*, прогнозну, аналітичну та комунікаційну функції,* які щільно взаємодіють з функціями управління (рис.10.2)

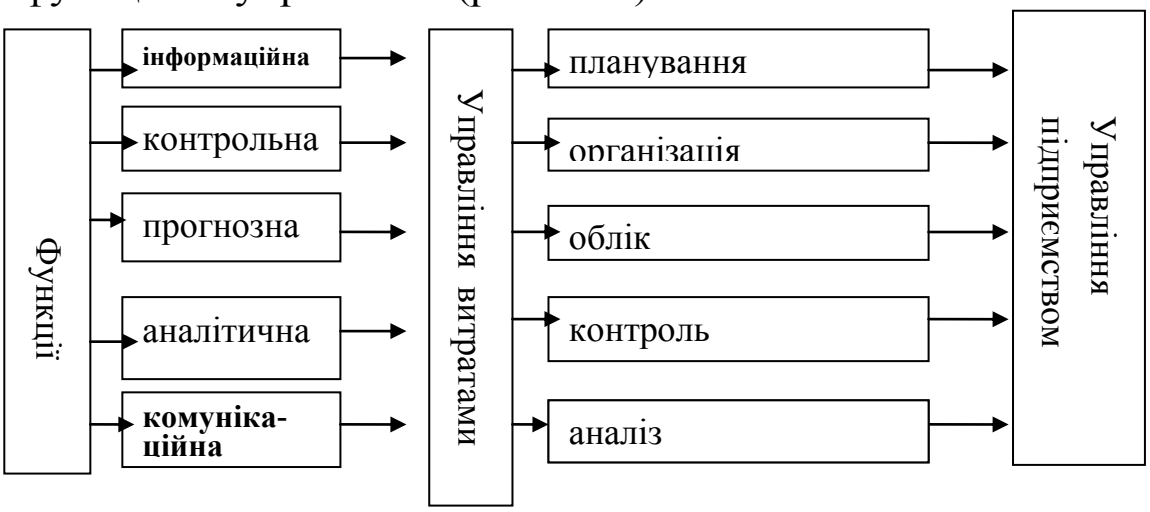


Рис.10.2.Взаємозв'язок функцій управління з функціями управлінського обліку витрат

Інформаційна функція забезпечує керівників усіх рівнів управління інформацією, необхідною для більш ефективного *планування*, контролю і прийняття управлінських рішень щодо витрат.

Контрольна функція забезпечує контроль і оцінку результатів діяльності структурних підрозділів, окремих *відповідальних* осіб та підприємства в цілому; встановлює рівень досягнення тактичних і стратегічних цілей, ефективності прийнятих рішень; визначає та оцінює критерії ефективності процесу управління підприємством загалом та витратами зокрема.

Прогнозна функція забезпечує напрями перспективного планування та спрямування розвитку підприємства для досягнення ним стратегічних цілей.

Аналітична функція надає інформаційне забезпечення для аналізу відхилень фактично одержаних результатів діяльності від запланованих на основі застосування моделювання та економіко-математичних методів обробки інформації.

Комунікаційна функція забезпечує тісний взаємозв'язок між окремими рівнями управління, функціональними і структурними підрозділами, внутрішнім і зовнішнім середовищами.

Важливе місце в організації обліку на підприємстві займає організація *управлінського (внутрішньогосподарського) обліку витрат*. Належна організація управлінського обліку *витрат* допоможе здійснити інформаційне забезпечення планування, контролю і регулювання для успішного здійснення діяльності підприємства та досягнення його стратегічних цілей.

На першому (методологічному) етапі обирається модель управлінського обліку *витрат*, визначаються об'єкти, методи обліку витрат, способи калькулювання собівартості продукції, бази розподілу непрямих витрат. На другому етапі на основі діючого плану рахунків розробляють та деталізують план рахунків для управлінського обліку витрат, розробляються регістри управлінського обліку та форми внутрішньої звітності. На третьому етапі формуються структурні підрозділи управлінського обліку, визначаються посадові особи та їх обов'язки по відношенню до системи управлінського обліку.

Організація управлінського обліку на підприємствах іде двома шляхами - або шляхом створення окремого підрозділу управлінського обліку, або шляхом покладання обов'язків його ведення на визначених посадових осіб. Об'єктами управлінського обліку витрат є витрати та собівартість як форма цільового спрямування затрат; внутрішнє ціноутворення

(трансфертні ціни); центри витрат та відповідальності; внутрішня звітність про витрати.

Витрати(затрати) - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період.

Собівартість продукції – це загальна сума затрат, що здійснюються підприємством у процесі створення готової продукції. Собівартість є якісним показником, що характеризує ефективність діяльності підприємства і від якого залежить величина прибутку та рівень його рентабельності.

Трансферні ціни – це вартість продукції, робіт та послуг, які надають окремі підрозділи підприємства один одному у процесі господарсько діяльності.

Центр витрат і відповідальності - це підрозділ, керівник якого контролює лише витрати на його діяльність і не може контролювати доходи. У зв’язку з тим, що головною метою керівника центру витрат є довгострокова мінімізація витрат, його діяльність оцінюється на підставі кошторису (бюджету) і звіту про фактичні витрати.

Облік за центрами витрат і відповідальності – це така управлінська обліково-інформаційна система, що обробляє планову і фактичну бухгалтерську інформацію про витрати і результати діяльності центра відповідальності.

Кошторис (бюджет) - це по суті фінансовий план відповідного підрозділу підприємства. Він повинен включати тільки контрольовані статті витрат, тобто статті, на величину яких керівник підрозділу має реальну можливість впливати.

По закінченні звітного періоду складається Звіт про виконання кошторису, який включає перелік контрольованих статей, суму витрат за кошторисом, фактичні витрати і відхилення (економія чи перевитрати). Наявність даних про відхилення дає змогу реалізувати принцип управління за відхиленнями.

Таким чином, звітність за центрами витрат відіграє роль сигнальної системи, що забезпечує апарат управління інформацією про хід виробничого процесу і динаміку витрат. Характерною рисою системи обліку за центрами витрат є

фільтрування інформації та її ущільнення у міру того, як вона передається на вищі рівні управління.

Форми внутрішньої звітності повинні включати всі показники, які контролюються центром, а також планові та нормативно-довідкові показники. Графік руху внутрішньої звітності з визначенням термінів складання, подання та траєкторії руху відповідно ієрархії документу складається у відповідності з потребами управління витратами та узгоджуються у процесі складання з усіма відповідальними особами. Загальний підхід до періодичності подання звітів центрів витрат і відповідальності – періодичність подання частіша на нижчих щаблях управління і зменшується з переходом до вищих щаблів.

Дані аналітичного обліку за центрами витрат і відповідальності відображаються у звітах по виконанню кошторисів, що формуються на визначені проміжки часу. Основною інформацією таких звітів є відхилення показників кошторису від звітних показників.

2.Організація обліку витрат виробничого призначення

Розрізняють витрати виробництва і витрати діяльності. Витрати виробництва – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва (засоби праці, предмети праці), які втілюють у собі минулу працю та працю теперішню з відповідними нарахуваннями на неї. Витрати діяльності – це усі витрати, які пов’язані з різними видами діяльності, у які входять і виробничі витрати. Вони входять у витрати діяльності через собівартість реалізації.

Витрати виробництва пов’язані безпосередньо з виробництвом і за включенням до собівартості продукції являють собою прямі витрати. Тому завданнями організації обліку та контролю цих витрат вважаються наступні:

- організація контролю за випуском продукції (обсягом та асортиментом);
- організація контролю за виконанням кошторису витрат;
- організація калькулювання собівартості продукції;
- організація аналізу і контролю за виконанням плану собівартості;

- пошук та виявлення невикористаних резервів виробництва, втрат від браку і простоїв;
- організація проведення інвентаризації незавершеного виробництва тощо.

Існує дві *особливості організації* обліку виробничих витрат. Перша стосується організації бухгалтерії, друга організації відображення витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку. У першому випадку облік витрат на виробництво організований у спеціальному виробничому відділі, до складу якого входять кілька осіб, але не менше 2-х; на невеликих підприємствах облік виробничої діяльності може бути поєднано з обліком матеріальних цінностей, у цьому випадку відділ може мати назву матеріально-виробничий або матеріальний відділ.

І в тому, і в іншому випадках виробничі витрати трудових, матеріальних і грошових ресурсів контролює бухгалтерія підприємства, куди у встановлені графіком документообігу дні надходять документи з обліку таких витрат. Правильно оформлені та перевірені документи систематизують і групують у зведені відомості (листки-розшифровки). Документи, за якими відпускались матеріальні цінності та видавались кошти понад встановлені нормативи (ліміти, кошторисні суми), групують і узагальнюють окремо. Документи узагальнюють у виробничому звіті (або інших формах звітності про виробничі витрати, затверджених у Наказі про облікову політику підприємства), де всі фактичні виробничі витрати порівнюють з нормативами, перерахованими на фактично вироблену продукцію, з визначенням економії чи перевитрат за кожною статтею нормативної калькуляції окремо за місяць і наростаючим підсумком з початку року. Дані виробничого звіту менеджери підприємства використовують для аналізу роботи підприємства як щодо додержання ліміту витрат, так і щодо виконання плану виходу продукції.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) повинні групуватися в обліку за видами виробництв (основне і допоміжне), місцями виникнення витрат, центрами відповідальності, за об’єктами калькулювання (видами продукції, робіт, послуг тощо), в розрізі статей калькуляції. На організацію аналітичного обліку виробничих витрат та проведення їх аналізу впливають різноманітні фактори, основні

серед яких: тип виробництва, особливості його організації й технології; асортимент продукції; структура управління підприємства; ступінь організації обліку; організація обліку за місцями і центрами витрат, центрами відповідальності; методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції; рівень автоматизації облікових та аналітичних робіт.

3.Основи організації обліку витрат діяльності

Дещо інші завдання організації обліку інших витрат діяльності. Вони стосуються загальновиробничих та адміністративних витрат; витрат, пов'язаних зі збутом продукції, інших витрат діяльності. Серед них можна виділити такі завдання:

- організація оцінки витрат діяльності;
- організація правильного і повного документального оформлення та своєчасного відображення в регістрах обліку витрат діяльності;
- організація контролю за загальновиробничими та адміністративними витратами;
- організація своєчасного розподілу загальновиробничих витрат з використанням найдоцільнішого методу розподілу;
- організація правильного списання адміністративних витрат;
- недопущення перевищення кошторисного обсягу адміністративних витрат;
- організація обліку та контролю інших витрат діяльності;
- надання повної, достовірної та неупередженої інформації про витрати діяльності для потреб управління.

Всі ці завдання розробляються головним бухгалтером у відповідності з Наказом про облікову політику, в якому необхідно передбачити такі організаційні моменти: розмежування витрат за кожною класифікаційною групою; умови визнання витрат; склад та порядок списання витрат майбутніх періодів; класи рахунків для обліку витрат; бази розподілу загальновиробничих витрат; перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат; об'єкти обліку витрат, об'єкти калькулювання.

Узагальнені дані про витрати виробництва і витрати діяльності відображають у відповідних журналах (за

журнальною формою – в журналі № 5 (додаток Б). Він має три розділи: I – з кредиту рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 у дебет рахунку 79 “Фінансові результати”; II розділ “Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової та інвестиційної діяльності, інші витрати”, в якому відображають витрати за дебетом рахунків класу 9 “Витрати діяльності” з кредиту рахунків за журналами 1, 2, 3, 4, 6; III розділ – “Витрати діяльності” – з кредиту рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28 у дебет 23, 91, 92, 93, 94. Підсумкові дані з журналу № 5 переносять до Головної книги, на основі якої складають баланс.

Існує ще одна особливість організації обліку витрат діяльності – це їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків підприємство має право обирати між трьома способами обліку витрат діяльності: з використанням рахунків класу 8 “Витрати за елементами”; з використанням рахунків класу 9 “Витрати діяльності”; з одночасним використанням рахунків класів 8 і 9.

За класом рахунків 8 “Витрати за елементами” організують облік витрат підприємства з невеликою кількістю господарських операцій та при відсутності декількох напрямів діяльності. Всі інші підприємства використовують рахунки класу 9 “Витрати діяльності” або при бажанні можуть використовувати одночасно і рахунки класу 8 “Витрати за елементами” для узагальнення інформації про витрати за елементами, необхідної для складання фінансової звітності. Для звітності система групування витрат включає наступні елементи: матеріальні витрати (за винятком зворотних відходів виробництва), витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші затрати. Це групування є єдиним і обов’язковим для усіх підприємств незалежно від їх галузевої належності. Воно необхідно для заповнення “Звіту про сукупні доходи”.

Організація обліку витрат діяльності проводиться за наступною схемою: витрати відносяться спочатку на рахунки класу 8 “Витрати за елементами”, а потім списуються на рахунки класу 9 “Витрати діяльності” та на рахунок 23 “Виробництво”. Чим більше підприємство, тим більша імовірність і необхідність використання одночасно двох класів рахунків для того, щоб накопичити інформацію про

собівартість за елементами і за статтями витрат. Групування витрат за елементами має забезпечити не лише звітні та економічні, а й технічні аспекти управління (нормування, калькулювання, кошторис).

Оскільки найсуттєвіше місце у витратах діяльності займають загальновиробничі та адміністративні витрати, то є доцільним їх детальніше розглянути. До загальновиробничих витрат відносять: витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо); відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо; амортизацію основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення; витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на удосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва тощо).

При організації обліку загальновиробничих витрат рекомендують враховувати, які з них є змінними, а які постійними. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехів, дільниць), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу виробництва. Такі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин роботи, заробітної плати, обсягу діяльності (наприклад, кількість готової продукції), прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності за звітний період. Іншими словами, змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) в період їх виникнення, тобто списуються на витрати виробництва (в дебет рахунку 23 “Виробництво”) щомісяця. У цьому разі розподіл загальновиробничих витрат – це розподіл змінних загальновиробничих витрат на одиницю бази з подальшим віднесенням на різні види продукції, що виготовляються на підприємстві.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. Загальновиробничі постійні витрати формуються протягом звітного періоду в однакових розмірах незалежно від обсягу виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Серед них – амортизація, орендна плата щодо основних засобів, які використовуються з виробничою метою, витрати на утримання будівель та обладнання цехів (дільниць), опалення, освітлення цехів, дільниць, а також витрати на управління виробництвом тощо. Такі витрати розподіляють аналогічно змінним при умові нормальної потужності, яка визначається розрахунковим шляхом. Отже, ті витрати, що знаходяться у межах нормативів, списують на рахунок 23 “Виробництво”. Інші (нерозподілені) витрати списують на рахунок 90 “Собівартість реалізації”.

4.Організація внутрішнього контролю та аналізу

Системи внутрішнього контролю призначені для покращення оперативного обліку, забезпечення правильності оформлення документів, збереження цінностей та підвищення ефективності діяльності підприємства.

В будь-якій організації незалежно від її розміру чи форми власності менеджери та обліковці повинні чітко знати елементи облікової системи та контролю. Спектр бухгалтерських послуг може значно змінюватися у залежності від поставленої задачі. Однак головна їх мета спрямована на надання інформації управлінському персоналу для прийняття ефективних управлінських рішень.

Реалізація планів різного рівня обов’язково передбачає контрольні заходи щодо їх виконання, що допомагає безперервно отримувати інформацію для порівняння її з плановою та здійснювати проміжні коригування поставлених цілей.

Внутрішній *контроль* – це комплекс процедур бухгалтерського і управлінського контролю, який забезпечує відповідність прийнятих в організації рішень фактичним даним, одержаним у результаті їх реалізації. Внутрішній контроль умовно поділяється на кошторисний (бюджетний),

адміністративний та бухгалтерський. В основу системи управлінського контролю покладено бюджетний контроль.

Бюджетний *контроль* характеризується визначенням відхилення від бюджету, тобто контролюються фінансові показники, які є об'єктом управлінського обліку. Крім того, в контролюючу процедуру можна включати і інші (нефінансові) показники, якщо це потрібно управлінському персоналу.

Адміністративний *контроль* – це сукупність способів і прийомів, а також нормативно-інструктивних матеріалів, призначених для планування, управління і контролю за господарською діяльністю.

Бухгалтерський контроль – це сукупність способів і прийомів із забезпечення збереження цінностей підприємства та достовірності бухгалтерських документів. Основним завдання бухгалтерського контролю є недопущення помилок у процесі відображення господарських операцій, уникнення шахрайства та інших порушень. Спрямованість бухгалтерського контролю є ретроспективною, адже процедури контролю застосовуються до подій, що вже відбулися в минулих періодах.

Для контролю за виконанням планів, кошторисів, поточної діяльності центру відповідальності необхідно мати відповідну інформацію щодо об'єкта, який контролюється.

У залежності від мети контроль може бути як ретроспективним (виявлення помилок, порушень, ревізійні заходи), *так і перспективним* - направлений у майбутнє (для забезпечення менеджерів підприємства інформацією про майбутні ціни на сировину, фінансові потоки, розвиток ринків збуту і інше для прийняття ефективних дій). Система внутрішнього контролю на підприємстві повинна бути спрямована на визначення шляхів вирішення прийнятих планів та стратегічних цілей підприємства, тобто зорієнтована на майбутнє. В основу організації контрольних заходів слід покладати перевірку успішності кожного етапу управлінської стратегії підприємства (рис. 10.3).

Ефективний контроль може здійснюватися лише за умови його належного організаційного, технічного, економічного, нормативного, юридичного та обліково-економічного забезпечення. Організаційне забезпечення передбачає чітку координацію дій працівників підприємства,

окремих підрозділів з питань організації господарської діяльності та забезпечення ефективного контролю.



Рис. 10.3. Порядок організації внутрішнього контролю на підприємстві

Технічне забезпечення визначається наявністю необхідних засобів вимірювання, обчислення, обробки інформації (ваги, прилади, сучасне комп'ютерне обладнання і інше). Економічне забезпечення полягає у створенні зацікавленості у проведенні якісного і ефективного контролю.

Нормативне забезпечення полягає у наявності необхідних зовнішніх і внутрішніх нормативів, якими встановлюється норми затрат, методи оцінки, відповідальність посадових осіб.

Юридичне забезпечення визначається вибором форм, методів і процедур контролю, що забезпечує доказовість його результатів і однозначність висновків.

Обліково-аналітичне забезпечення полягає у наявності повноцінної системи первинного і зведеного обліку.

Для належної організації ефективної системи внутрішнього контролю необхідно розробити ряд спеціальних регламентів та передбачити регламентування контрольних заходів в статуті підприємства.

До спеціальних внутрішніх регламентів слід віднести:

Положення про систему внутрішнього контролю;

Положення про облікову політику підприємства;

Положення про відділ внутрішньогосподарського контролю;

Положення про застосування окремих засобів контролю;

Положення про здійснення внутрішнього контролю в комп'ютерному середовищі;

План внутрішнього контролю;

Посадові інструкції суб'єктів контролю;

Календарні та індивідуальні плани роботи служби внутрішнього контролю та його фахівців.

Робочі програми контролю за напрямами згідно з затвердженими планами робіт;

Методичні рекомендації з питань перевірок окремих об'єктів контролю;

Звіти внутрішнього контролю;

Графіки документообігу звітів внутрішнього контролю та інших документів контролю.

Наявність внутрішніх регламентів є відображенням рівня організації забезпечення управління підприємством. За відсутності таких регламентуючих документів якість внутрішнього контролю та можливість встановлення відхилень показників, порушення нормативів, технічних стандартів, виробничих норм суттєво ускладнюються, а діяльність функціональних підрозділів залишається неконтрольованою.

Важливо складовою організаційних заходів є організація документообігу не тільки у межах бухгалтерського обліку, а й усіх підсистем управління. На відміну від документообігу окремих підсистем, загальна система документообігу має регламентувати рух документів між функціональними та виробничими підрозділами, спрямований на забезпечення контролю за виконанням рішень управлінського апарату та покращення ефективності наступних рішень, а також форми та періодичність звітування перед керівництвом. Відповідно формування загальної системи документообігу можливе лише після формування системи внутрішнього контролю.

Представляти результати внутрішнього контролю можна за допомогою звітів (контрольних карт) на паперових чи електронних носіях, в яких закладено планові завдання, контрольовані показники, відповідальні особи, часовий інтервал, методики розрахунку показників, відхилення від запланованих показників і ін. будувати такі контрольні карти можна як для стратегічних індикаторів так і для поточних показників діяльності підприємства загалом, за виробничими підрозділами, центрами відповідальності тощо.

Звітність, сформована за результатами внутрішнього контролю повинна відповідати наступним вимогам (рис. 10.4):

форми звітів повинні бути узгоджені з усіма учасниками управлінського процесу;

в звітах повинна знаходитися контрольна інформація за об'єктами планування;

в звітах повинні вказуватися планові та фактичні показники та їх відхилення;

якісні характеристики об'єкта контролю повинні відображатися в кількісному вимірі.

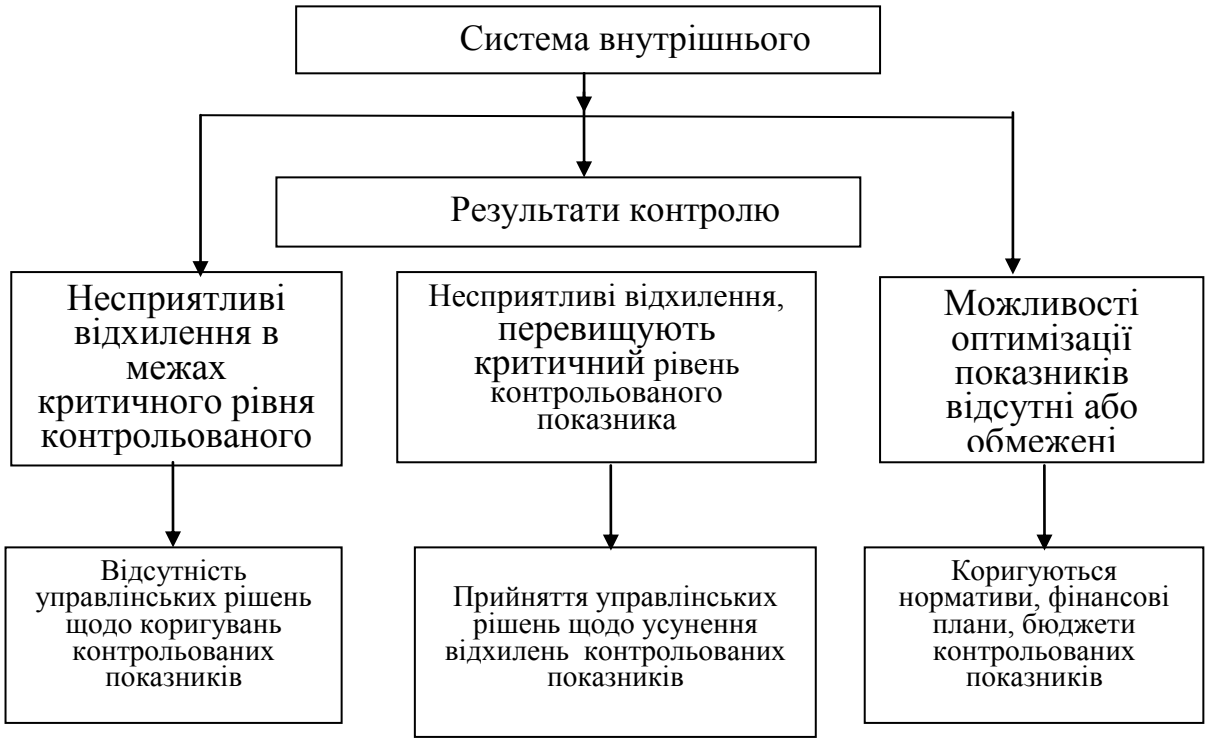


Рис.10.4. Прийняття рішень за результатами внутрішнього контролю

В звітах, також необхідно зазначати причини відхилень фактичних показників від планових, зазначати винних осіб та можливість коригувальних дій. З метою ефективного управління та контролю звіти складаються періодично і подаються в зазначені терміни. Періодичність залежить від тривалості планового періоду, рівня ризику виконання плану, рівня звітування і ін. Основним результатом функціонування системи внутрішнього контролю є повна та достовірна інформація відносно об'єкта контролю, яка здатна здійснювати регулюючий вплив як на об'єкт контролю так і на систему контролю загалом.

За результатами внутрішнього контролю повинні бути розроблені процедури для усунення наслідків виявлених порушень. Виявлені суттєві відхилення фактичних показників

від запланованих, необхідно згрупувати в три основні групи: відхилення сприятливі, відхилення несприятливі але допустимі, відхилення несприятливі але недопустимі. Критичність відхилень контрольованих показників залежить від періодичності подання звітів та встановлюється керівництвом. В сучасній практиці використовують такі критерії: по тижневому (декадному) періоду критичними є відхилення в межах 20%; для місячного періоду – 15%; для квартального періоду – не більше 10%. Ліквідація недоліків – це заключний етап контрольного процесу, який здійснюється лише у випадку перевищення негативних відхилень критичної межі. Якщо в результаті контролю виявлено відсутність можливості оптимізації негативного відхилення, то коригуються цільові нормативи, покладені в основу планування.

Організація аналізу

Організація аналітичної роботи є важливою складовою організації успішної діяльності підприємства. У вузькому розумінні організація економічного аналізу передбачає управління окремими аналітичними операціями, а в широкому розумінні – систему, що включає матеріальне, технічне, технологічне, інформаційне, кадрове забезпечення і має свій вихідний продукт. Об'єктом економічного аналізу є аналітичний процес (рис.10.5)

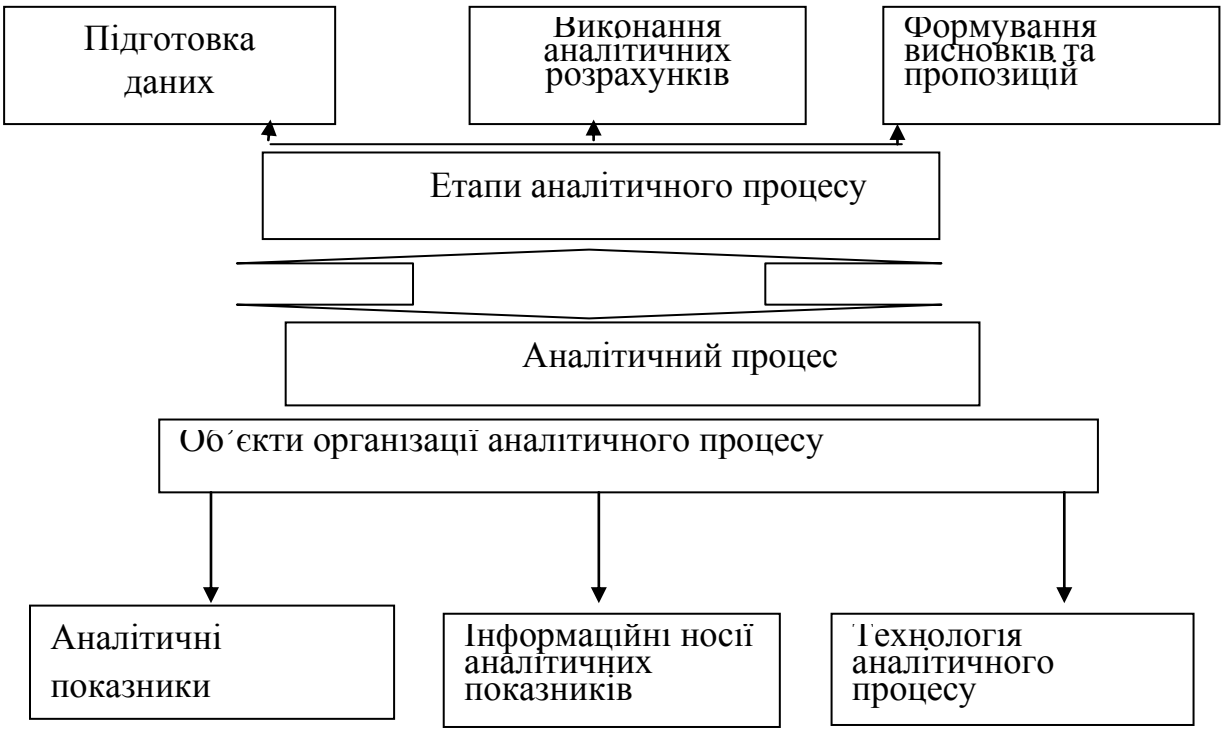


Рис. 10. 5. Організація аналітичного процесу на підприємстві

Організаційно аналітичний процес як технологічна сукупність склдається з трьох етапів: підготовчого, аналітичної обробки та заключного (узагальнення результатів аналізу). Підготовчий етап аналітичного процесу передбачає комплекс робіт, під час яких здійснюється підготовка необхідної інформації до аналітичної обробки. У свою чергу, цей етап може включати в себе кілька самостійних підетапів.

Другим етапом аналітичного процесу є аналітична обробка даних за допомогою різних методичних і технічних прийомів. На цьому етапі здійснюють комплекс розрахунків (математичних, логічних і т. ін.) і процедур, які дають змогу отримати необхідні дані для використання у підготовці управлінських рішень.

Заключним етапом аналітичного процесу є узагальнення аналітичної інформації. На цьому етапі дають оцінку результату діяльності підприємства, об'єднання, підрозділу, готують висновки та пропозиції, спрямовані на поліпшення роботи.

На кожному етапі об'єктами організації аналітичного процесу є аналітичні показники, носії аналітичних даних, рух носіїв аналітичної інформації у процесі обробки та формування показників, матеріальне, технічне, кадрове забезпечення аналітичного процесу.

Важливим об'єктом організації аналізу є формування інформаційних носіїв аналітичних показників (таблиць, форм, бланків, графіків, прикладів аналітичних розрахунків і ін.). Форми звітності, структура даних у цих формах, періодичність подання залежать від мети аналізу, важливості врахування різних визначених факторів. Форми оперативної звітності слід затверджувати внутрішніми нормативними документами (регламентами) підприємства.

Формування результатів аналізу здійснюється у вигляді звітів, доповідей, пояснень в табличній, текстовій або графічній формах. Важливу роль у здійсненні якісного аналізу відіграє його інформаційне забезпечення.

Для здійснення аналізу використовують велику кількість різних інформаційних джерел. Використовують законодавчі та нормативні акти, накази, методичні рекомендації та інструкції

окремих міністерств та комітетів; офіційну інформацію про постачальників та покупців, статистичні дані, дані фондового ринку, інформацію джерел масової інформації і ін. У процесі проведення економічного аналізу широко використовуються дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності (Баланс (форма 1), Звіт про фінансові результати (форма 2), Звіт про рух грошових коштів (форма 3), Звіт про власний капітал (форма 4), Примітки до фінансової звітності (форма 5). Перш ніж використовувати інформацію для аналітичної обробки її ретельно перевіряють. Інформація, яка використовується для аналізу, повинна бути зрозумілою, достовірною, доречною і порівняльною.

Для зовнішніх користувачів результати аналізу оформлюються в аналітичний звіт (пояснювальну записку). Структура і зміст пояснювальної записки повинна базуватися на публічній фінансовій звітності. В такому звіті повинна розкриватися наступна інформація:

- характеристика підприємства (найбільш позитивна її сторона);
- характеристика виробничої, фінансової, інвестиційної та інших видів діяльності, основні аналітичні показники, основні показники науково-технічного рівня;
- оцінка структури і ефективності використання основних засобів, нематеріальних активів, трудових ресурсів, інвестиційної політики, дебіторської і кредиторської заборгованості;
- пояснення причин негативної динаміки фінансового стану підприємства, існування непокритих збитків, прострочених кредитів, позик, дебіторської заборгованості;
- аудиторський висновок;
- інформацію про котирування цінних паперів;
- інформацію про керівництво підприємства та причини його зміни;
- інформацію про інвесторів підприємства.

Внутрішньо - організаційні форми аналізу визначаються завданнями та потребами управління підприємством з врахуванням особливостей господарської діяльності, його масштабами, інформаційного забезпечення, технологічного та технічного рівня. Аналітичні функції покладаються на планово-економічний відділ, бюджетне управління та на окремі

підрозділи (наприклад підрозділ управління виробництвом). Всі підрозділи з функціями планування, аналізу та контролю підпорядковуються головному економісту або директору з економічних питань або фінансовому директору

Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідно володіти ефективними інструментами аналізу. Один з найпоширеніших методів аналізу в системі управління підприємством є операційний аналіз в якому здійснюється аналіз взаємозв'язку витрат, обсягів діяльності та прибутку. Такий аналіз, по суті, є інструментом управлінського планування.

Контрольні питання

1. Сформулюйте визначення обліку витрат в системі управлінського обліку.
2. Які основні функції управлінського обліку витрат?
3. Назвіть етапи організації управлінського обліку витрат.
4. Охарактеризуйте облік за центрами витрат і відповідальності.
5. Які методи калькулювання собівартості продукції Ви можете назвати?
6. Охарактеризуйте поняття внутрішнього контролю.
7. Охарактеризуйте звітність внутрішнього контролю.
8. Які види аналізу використовуються в управлінні підприємством?
9. Що таке аналітичний процес?

Тести для самоконтролю

1. Основними завданнями системи управлінського обліку є підготовка інформації для:

1. Забезпечення стійкого фінансового стану підприємства
2. Посилення керованості підприємства та створення надійних передумов для його стратегічного розвитку
3. Розробка перспектив довгострокового розвитку та утримання підприємством вигідних і важливих ринкових позицій
4. Всі вище зазначені

2. Інформаційна функція управлінського обліку забезпечує:

1. Керівництво всіх рівнів інформацією, необхідною для більш ефективного планування;
2. Контроль і оцінку результатів діяльності структурних підрозділів та окремих виконавців;
3. Перспективне планування та спрямовує розвиток підприємства на досягнення його стратегічних цілей;
4. Всі відповіді вірні.

3. Контрольна функція управлінського обліку забезпечує:

1. Контроль і оцінку результатів діяльності структурних підрозділів та окремих виконавців;
2. Керівництво всіх рівнів інформацією, необхідною для більш ефективного планування;
3. Інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат від запланованих;
4. Інформаційне забезпечення прийняття рішень.

4. Прогнозна функція управлінського обліку забезпечує:

1. Перспективне планування та спрямовування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей;
2. Контроль і оцінку результатів діяльності структурних підрозділів та окремих виконавців;
3. Керівництво всіх рівнів інформацією, необхідною для більш ефективного планування;
4. Інформаційне забезпечення рішень зовнішніх користувачів.

5. Аналітична функція управлінського обліку забезпечує:

1. Інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат від запланованих;
2. Перспективне планування та спрямовування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей;
3. Керівництво всіх рівнів інформацією, необхідною для більш ефективного планування;

4. Надання допомоги в прийнятті управлінських рішень.

6. Комунікаційна функція управлінського обліку забезпечує:

1. Інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат від запланованих;
2. Прямий і зворотний зв'язок між рівнями управління;
3. Перспективне планування та спрямовування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей;
4. Інформаційне забезпечення прийняття рішень.

7. Базою розподілу загальновиробничих витрат може бути:

1. заробітна плата, прямі матеріальні витрати;
2. кількість працюючих, амортизація;
3. витрати на опалення і освітлення, орендна плата;
4. витрати майбутніх періодів, адміністративні витрати.

8. До основних об'єктів системи управлінського обліку належать:

1. Всі нижче перелічені;
2. Затрати та доходи підприємства підприємством в цілому й окремих його структурних підрозділів;
3. Собівартість як форма цільового спрямування затрат;
4. Ресурси підприємства.

9. бюджетний контроль спрямований на:

1. планування і управління господарською діяльністю;
2. виявлення помилок у процесі відображення господарських операцій;
3. виявлення відхилень від фінансових показників, що є об'єктами управлінського обліку;
4. ретроспективний аналіз подій в минулому.

10. Основною метою управлінського обліку є:

1. Здійснення обліку витрат у розрізі економічних елементів;
2. Визначення фінансового результату підприємства з метою оподаткування;

3. Складання фінансової та статистичної звітності;
4. Надання інформації для прийняття короткотермінових рішень.

ТЕМА 11. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ, ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ЗВІТНОСТІ

℘ Мета вивчення теми

Засвоєння основних положень з організації обліку доходів від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, організації складання різних видів звітності

Ключові слова та поняття:
доходи; види діяльності; операційна, фінансова та інвестиційна діяльність; фінансова, податкова, звітність.

Основні питання

1. Організація обліку доходів від операційної та іншої звичайної діяльності.
2. Організація обліку фінансових результатів.
3. Організація складання та подання фінансової звітності.
4. Організація формування та подання податкової й управлінської звітності.

Контрольні питання.
Тести для самоконтролю.

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ТЕМИ ВИ ПОВИННІ:

- знати класифікацію доходів від різної діяльності;
- знати завдання організації обліку доходів від операційної діяльності;
- знати завдання організації обліку доходів від іншої звичайної діяльності (фінансової та інвестиційної);
- відтворювати модель послідовності організації обліку доходів;
- знати організацію синтетичного та аналітичного обліку доходів від звичайної діяльності;

- знати організацію обліку фінансових результатів;
- знати організацію складання та подання усіх видів звітності.

1. Організація обліку доходів від операційної та іншої звичайної діяльності

Необхідність раціональної організації обліку доходів обумовлена їх важливістю у економічній діяльності підприємства, без яких неможливе взагалі будь-яке господарювання. Вивчення цієї теми побудовано на методологічних засадах формування, оцінки і визнання у бухгалтерському обліку інформації про доходи та фінансові результати діяльності, що визначені П(С)БО "Дохід" та НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", що затверджені Наказом МФУ від 07.02.2013 № 73.

Згідно з НП(С)БО 1 дещо змінилися визначення видів діяльності підприємства, що впливає і на організацію обліку доходів. Визначені наступні види діяльності:

звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення;

інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів;

операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;

основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу;

фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства.

Для постановки раціональної організації обліку доходів і результатів діяльності слід спершу визначити мету, завдання, після чого і послідовність організації облікового процесу доходів і фінансових результатів, що показано у моделі на рис.11.1.

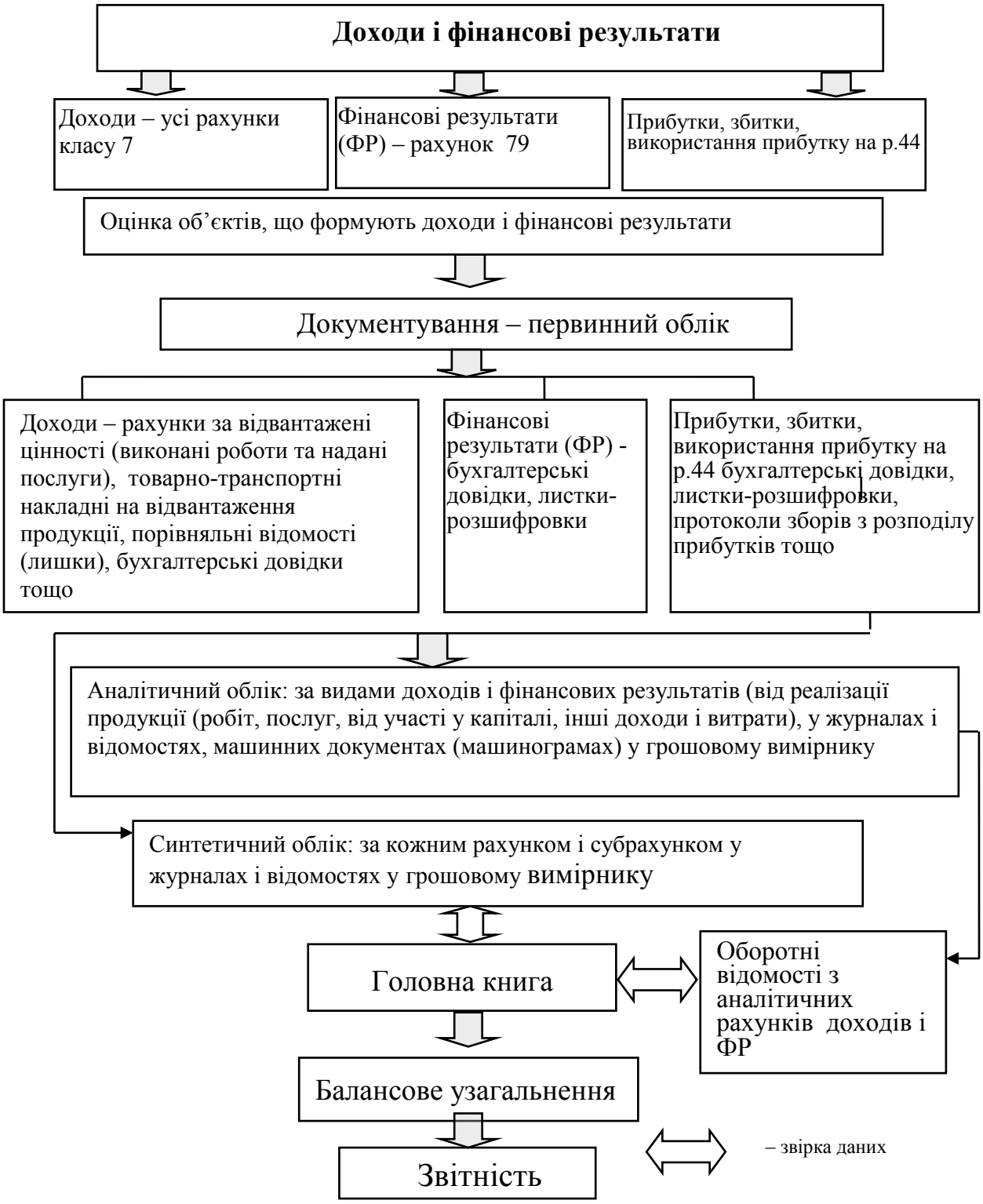


Рис 11.1. Модель організації обліку доходів і фінансових результатів

Доходи включаються до складу об'єктів облікового процесу на підставі принципу нарахування та відповідності. Однією із особливостей організації відображення операційних доходів у бухгалтерському обліку є організація їх оцінки, що цілком залежить від визнання доходу.

Визнання доходу в першу чергу пов'язано з економічним змістом господарської операції, внаслідок якої отримується дохід. Згідно з П(С)БО 15 дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інших активів *визнається* у разі наявності всіх наступних умов:

- покупцеві передані суттєві ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар (продукцію, актив);
- підприємство не здійснює подальше управління та контроль за реалізованими товарами (активами);
- сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства;
- витрати, пов'язані із цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Якщо підприємство отримало грошові кошти або відбулося збільшення інших активів, але не виконана хоча б одна з наведених вище умов, то в бухгалтерському обліку дохід не визнається. За принципом превалювання змісту над формою дохід від реалізації може бути визнаний як на дату відвантаження, так і до або після неї. Для визнання доходу необхідно не тільки надходження активу або зменшення зобов'язання, але і фінансовий наслідок цих подій, зокрема, збільшення власного капіталу (крім внесків учасників). Тобто дохід визнається в момент збільшення власного капіталу.

Не визнаються доходами такі види надходжень, як:

- суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;
- суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- суми авансу в рахунок оплати продукції;

◙ суми завдатку під заставу або в погашення позики;

◙ надходження, що належать іншим особам;

◙ надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Зазначені вище надходження збільшують активи підприємства, але не призводять до збільшення власного капіталу і тому не вважаються доходом. Такі суми виключаються з чистого доходу, але до загальної суми валового доходу вони потрапляють і відображаються в обліку за кредитом рахунків класу 7 “Доходи, результати діяльності”, а потім виключаються з неї записом по дебету рахунків цього класу. Отримані доходи відображаються в сумі справедливої вартості отриманих активів або тих, що підлягають одержанню.

Організація *документування* доходів залежить від господарських операцій, що відбуваються: відвантаження або відпуск готової продукції, товарів, виконання робіт або надання послуг. Так, відпуск готової продукції із складу покупцям проводять на підставі наказів-накладних або розпоряджень відділу збуту, при цьому розрахунковими документами є: рахунки-фактури, специфікації, платіжні вимоги-доручення до сплати, виписані на основі рахунків-фактур чи рахунків.

Є й інші операційні доходи (рахунок 71 “Іншій операційний дохід”), який включає: дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій); дохід від реалізації основних засобів і нематеріальних активів; дохід від операційної оренди активів; дохід від операційної курсової різниці; отримані економічні санкції (пені, штрафи, неустойки); відшкодування раніше списаних активів; дохід від списання кредиторської заборгованості; субсидії, фінансова допомога (гранти, цільове фінансування, крім фінансування капітальних інвестицій); інші доходи від операційної діяльності.

У доходах від іншої звичайної діяльності у окрему групу виділені доходи від фінансових операцій – це дохід від участі в капіталі, є й інші фінансові доходи. Особливостями організації обліку таких доходів є їх особливості. Так, для обліку цих доходів застосовують рахунки: 72 “Дохід від участі в капіталі” та 73 “Інші фінансові доходи”.

Рахунок 72 “Дохід від участі в капіталі” використовується для відображення прибутку, одержаного від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства,

облік яких здійснюється за методом участі в капіталі. Метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму відповідно збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

У цьому випадку рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі" буде кореспондувати безпосередньо з дебетом рахунка 14 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі". Рахунок 73 "Інші фінансові доходи" використовується для відображення дивідендів, процентів та інших доходів, одержаних від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

2.Організація обліку фінансових результатів

Організація обліку фінансових результатів *підприємства* складається з двох блоків. Перший полягає у визначенні фінансового результату діяльності підприємства за звітний період шляхом порівняння доходів і витрат звітного періоду. Таке порівняння здійснюють розрахунковим шляхом у "Бухгалтерській довідці". Саме цей документ є підставою для проведення усіх операцій на рахунках бухгалтерського обліку у відповідних облікових регістрах.

Другий – це закриття рахунків доходів і витрат на рахунок 79 "Фінансові результати", що теж відображають у бухгалтерській довідці. В ній проводиться узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності і надзвичайних подій. Зокрема, за кредитом рахунка 79 "Фінансові результати" та його субрахунків відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а за дебетом – суми в порядку закриття рахунків з обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

За кредитом рахунку 791 "Результат операційної діяльності" підприємства відображають суму доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та іншої операційної діяльності в кореспонденції з дебетом рахунків: 70 "Доходи від реалізації" та 71 "Інший операційний дохід". В дебет субрахунку 791 "Результат операційної діяльності" наприкінці звітного періоду в порядку закриття рахунків

списують: собівартість реалізованої готової продукції, товарів, послуг (з кредиту рахунка 90 “Собівартість реалізації”); адміністративні витрати (з кредиту рахунка 92 “Адміністративні витрати”); витрати на збут (з кредиту рахунка 93 “Витрати на збут”); належну за даними бухгалтерського обліку суму податку на прибуток від звичайної діяльності (з кредиту рахунка 981 “Податки на прибуток від звичайної діяльності”).

Шляхом порівняння на субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” кредитового обороту (загальна сума одержаних доходів від реалізації та інший операційний дохід) з дебетовим оборотом (загальна сума операційних витрат з урахуванням суми податку на прибуток визначають фінансовий результат (прибуток, збиток) від операційної діяльності підприємства. Визначену таким чином суму фінансового результату від операційної діяльності списують на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” записом:

● на суму одержаного прибутку:

Д-т 791 “Результат операційної діяльності”

К-т 441 “Прибуток нерозподілений”;

● на суму збитку:

Д-т 442 “Непокриті збитки”

К-т 791 “Результат операційної діяльності”.

Дані за рахунком 79 відображаються за журнальною формою (додаток В) у журналі № 6 та у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Форма № 2). Послідовність організації процесу закриття рахунків складна і закінчується складанням бухгалтерського балансу та інших форм звітності.

Наприкінці звітного періоду сальдо рахунків 72 “Дохід від участі в капіталі”, 73 “Інші фінансові доходи”, 95 “Фінансові витрати”, 96 “Втрати від участі в капіталі” списуються на субрахунок 792 “Результат фінансових операцій”, що дає змогу визначити результат від фінансової діяльності підприємства. За цим же принципом закривають усі інші рахунки доходів і витрат – шляхом їх списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

3. Організація складання та подання фінансової звітності

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Така звітність відноситься до категорії загального призначення.

Формування фінансової звітності, яка є звітністю загального призначення та відкрита для будь-яких користувачів, є обов'язком усіх підприємств.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства для прийняття ними економічних рішень. Крім того, фінансові звіти повинні надавати інформацію про результати ефективності управління ресурсами суб'єкта господарювання.

Вимоги до інформації, що надається у фінансовій звітності, регламентовані законами, національними та міжнародними стандартами.

Споживачів інформації, що надається у фінансовій звітності, поділяють на дві групи: внутрішні та зовнішні користувачі. Різні групи користувачів задовольняють різні потреби в інформації, що надається у фінансовій звітності (рис.11.1).

Основними споживачами інформації, що надається у фінансовій звітності є зовнішні користувачі (інвестори, банки, постачальники, замовники, уряд, громадськість), які не можуть самостійно впливати на формування показників фінансової звітності, однак, фінансова звітність повинна повністю задовольняти їх інформаційні потреби.

Основою організації складання та подання фінансової звітності є законодавчо-нормативні акти, якими регламентується методика складання звітності, обсяги інформації, що наводиться в звітності та порядок подання її до відповідних органів.

Основним законодавчим актом щодо формування фінансової звітності є закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 17 липня 1999 року. Законодавче регулювання фінансової звітності полягає у створенні єдиних правил складання фінансової звітності,

які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів.



Рис. 11.1. Користувачі фінансової звітності та їх інформаційні потреби

Регулювання питань методології фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Таким органом є Міністерство фінансів України.

Вимоги до складу фінансової звітності та її елементів, якісних характеристик та принципів складання, вимоги до інформації, яка обов’язково повинна бути представлені у фінансовій звітності, форма і склад статей фінансової звітності регламентується Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 (НП(С)БО) «Основні

вимоги до фінансової звітності» від 07 лютого 2013 року за №73.

Для складання фінансової звітності застосовуються також міжнародні стандарти, які офіційно оприлюднені на веб-сайті Міністерства фінансів України.

Публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Методика формування інформації в фінансовій звітності встановлюється Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності від 28 березня 2013 року за №433. Методичними рекомендаціями регламентується розкриття інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід, звіту про рух грошових коштів та звіту про власний капітал.

Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до фінансової звітності. При цьому згортання статей активів і зобов’язань, доходів і витрат є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

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

назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу його офісу);

короткий опис основної діяльності підприємства;

назву материнської (холдингової) компанії підприємства;

середню кількість працівників підприємства протягом звітного періоду;

дату затвердження фінансової звітності;

повідомлення про складання фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності.

В фінансовій звітності підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки статей звітності та методів обліку щодо окремих статей звітності.

Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) включає (рис.11.2):



Рис.11.2. Основні складові фінансової звітності

- Баланс (Звіт про фінансовий стан) ;
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи);
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про власний капітал;
- Примітки до звітів.

При складанні фінансових звітів підприємства можуть самостійно визначати склад статей, за якими розкривається інформація, та можуть не наводити тих статей, які передбачені у формах фінансової звітності, але інформація за ними відсутня, а також включати до фінансових звітів додаткові статті у разі якщо стаття відповідає таким

критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім зареєстрованого капіталу).

Крім того, акціонерні товариства (АТ) повинні наводити у примітках до фінансової звітності інформацію про:

- загальну суму активів, одержаних у ході передплати на акції, у розрізі:
- суми грошей, внесених як плата за акції, із зазначенням кількості акцій,
- вартісну оцінку майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій,
- загальну суму іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в обліку.

Акціонерні товариства також повинні надавати інформацію про акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями (кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу, номінальна вартість акції, зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу, права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, у тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу, акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам), перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють, кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному капіталі перевищують 5 %, акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, із зазначенням їх термінів і сум.

У примітках до фінансової звітності розкривається інформація про:

- склад грошових коштів.
- склад статей звіту про рух грошових коштів «Інші надходження», «Інші платежі» та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків;

- наявність значних сум грошей, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

Для підприємств, що входять в об'єднання, крім власної звітності складають і подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

Організація подання звітності. Підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність: органам, до сфери управління яких вони належать; трудовим колективам (на їх вимогу); власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено законом; органам виконавчої влади та іншим користувачам відповідно до законодавства. Строки подання фінансової звітності встановлюються Кабінетом Міністрів України. Фінансова звітність не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

Публічні акціонерні товариства (ПАТ), підприємства-емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні і фондові біржі, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше 1 липня наступного за звітним року *оприлюднювати* річну фінансову звітність і консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюдження її у вигляді окремих друкованих видань.

Для забезпечення організації складання та подання фінансової звітності на підприємстві складають внутрішні нормативні документи: накази, розпорядження, табелі-графіки виконання облікових робіт. Такими внутрішніми регламентами встановлюють відповідальних за складання звітності осіб, терміни початку та завершення складання звітності, порядок узгодження та подання у відповідні інстанції.

Організація складання фінансової звітності включає чотири етапи (рис. 11.3):

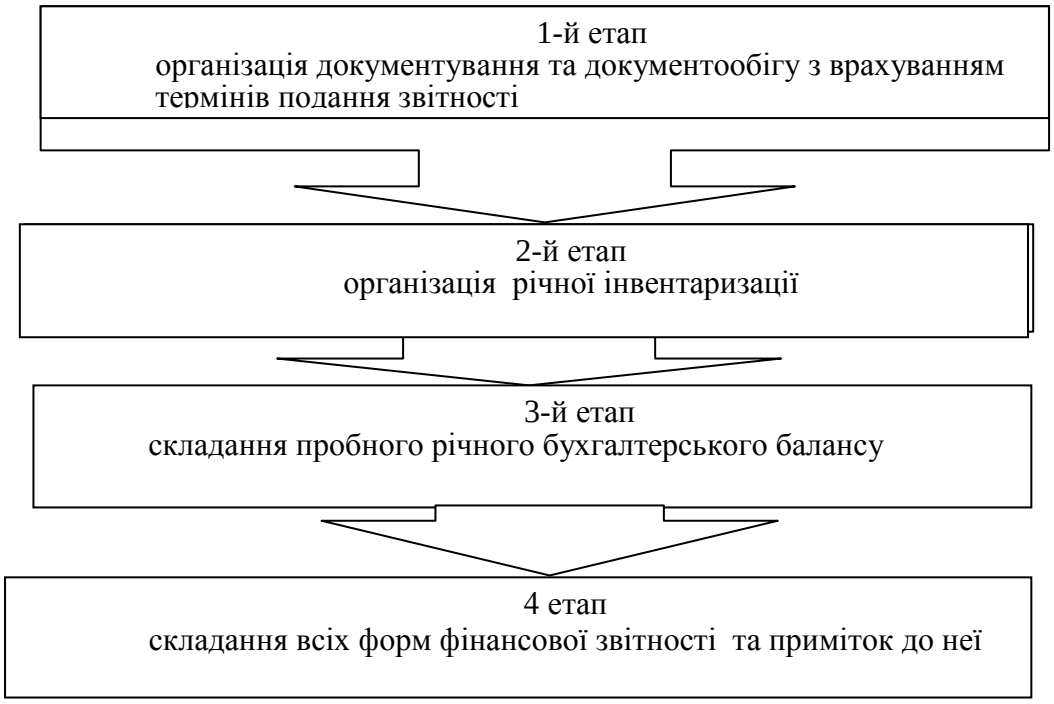


Рис. 11.3. Організація процесу складання фінансової звітності

організацію документування та документообігу з врахуванням термінів подання звітності;

організація річної інвентаризації;

складання пробного річного бухгалтерського балансу;

складання всіх форм фінансової звітності та приміток до неї.

Кожний з етапів включає окремі види робіт, які необхідно здійснювати якісно і вчасно, з врахуванням кваліфікаційного рівня та досвіду роботи відповідальних працівників. Ці вимоги враховуються у процесі формування графіку робіт головним бухгалтером. Графік робіт повинен передбачати і контроль виконання кожного виду робіт, передбачених даним документом.

З метою конкретизації окремих видів робіт таких як інвентаризація, уточнення показників поточного обліку, складання окремих форм звітності і ін. розробляються окремі графіки, в яких деталізується послідовність їх виконання.

Насамперед необхідно перевірити повноту відображення в поточному обліку господарських операцій, оформлених відповідними документами, і завершити облікові записи: уточнити розподіл витрат і доходів між суміжними звітними періодами; перевірити стан розрахунків і списати у встановленому порядку нереальну дебіторську заборгованість, а також кредиторську заборгованість, за якою минули строки позовної давності; розподілити витрати із обслуговування виробництва й управління; визначити фактичну собівартість випущеної із виробництва та реалізованої продукції (робіт, послуг); визначити і списати фінансовий результат (прибутки, збитки) від реалізації та позареалізаційних операцій; списати (при складанні річного звіту) використаний протягом року прибуток. Після цього перевіряють правильність облікових записів, взаємно звіряють дані синтетичного й аналітичного обліку і роблять виправні записи для усунення виявлених помилок (якщо вони мали місце).

Наступним етапом організаційних заходів щодо складання фінансової звітності є організація річної інвентаризації. Дані статей, що наводяться в Звіті про фінансовий стан (Балансі), повинні підтверджуватися результатами інвентаризації. Інвентаризація здійснюється згідно з Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових засобів, документів і розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. за №69.

У процесі інвентаризації можуть бути виявлені розбіжності між даними бухгалтерського обліку та даними інвентаризації. У такому випадку необхідно провести коригування даних бухгалтерського обліку шляхом внесення їх в регістри і рахунки бухгалтерського обліку.

Суми статей балансу по розрахунках з фінансовими, податковими органами, установами банків повинні бути погоджені з ними і відрегульовані. За діючим положенням передбачено повну інвентаризацію проводити в максимально наближені до складання річного звіту строки (з 1 жовтня до 1 січня). Отже, якісна відмінність між квартальним і річним балансом полягає у тому, що перший складають в основному за даними поточного обліку, а показники річного балансу

обов’язково підтверджуються результатами інвентаризації, що забезпечує їх достовірність.

Складання пробного річного балансу пов’язано з його складанням за даними бухгалтерського обліку та подальшого уточнення за результатами інвентаризації. Отже планування цього етапу повинно бути наближеним до дати проведення інвентаризації.

Організація процесу безпосереднього складання форм фінансової звітності повинна включати наступні етапи:

складання Звіту про фінансовий стан;

складання Звіту про сукупні доходи;

складання Звіту про власний капітал;

складання Звіту про рух грошових коштів;

складання Приміток до річної фінансової звітності.

Якщо перші чотири форми фінансової звітності формуються за методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності від 28 березня 2013 року за №433, то Примітки до річної фінансової звітності потребують використання не тільки нормативних актів але і внутрішніх регламентів. Це складний додаток до фінансової звітності, який можливо поділити на складові частини, які заповнюються всіма підприємствами за єдиною, затвердженою формою, що має вигляд окремих таблиць. Всього таких таблиць 15. Кожна з них розкриває інформацію за окремим Звітом та відповідає приміткам до окремих П(С)БО. Наприклад, розділ І “Нематеріальні активи” і ІІ “Основні засоби” – це розгорнута характеристика рахунків 10, 11, 12 на основі П(С)БО 7 “Основні засоби” та П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”. Особливістю таких таблиць є наведення не тільки сальдо за рахунками, але і оборотів за дебетом та кредитом рахунків. Назва рядків у таблиці відповідає назві субрахунків, тому в таблиці наведені тільки коди відповідних строк. Всі строки таблиць заповнюються на основі Головної книги (якщо підприємство веде журнальну форму обліку), або за даним оборотної відомості – за інших форм обліку.

Таким чином, примітки показують чинники, які вплинули на зміни в звітності; як були розраховані статті окремих форм фінансової звітності; дозволяють зіставити звітність та дані синтетичного обліку. Крім кількісних показників в Примітках наводять інформацію в вигляді облікової політики,

виправлення помилок попередніх звітних періодів, за якою первинною але переоціненою вартістю показані основні засоби, перелік сум дебіторської заборгованості; доходи та витрати від надзвичайних подій та інші.

Особливості організації складання і подання консолідованої звітності за НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність». Питання щодо консолідації фінансової звітності визначені у національних П(С)БО, зокрема **НП(С)БО 2** П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність". Згідно з цим стандартом **консолідована фінансова звітність** - це звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Консолідовану звітність складає головне підприємство шляхом включення до її складу інформації про всі дочірні підприємства групи. Склад та форми консолідованої звітності в Україні визначаються НП(С)БО 1. Враховуючи це, вона містить консолідовані: баланс; звіт про фінансові результати (.....); звіт про рух грошових коштів; звіт про власний капітал; примітки до консолідованої звітності.

Для формування консолідованої звітності материнське та дочірні підприємства подають свої фінансові звіти, складені за однаковий період і на ту саму дату балансу.

Організація обліку в групах підприємств з метою формування консолідованої звітності базується на таких принципах.

Принцип автономності полягає в тому, що кожний учасник групи не відповідає за зобов'язаннями головного підприємства та інших учасників, а головне товариство не несе відповідальності за зобов'язаннями учасників об'єднання (якщо інше не передбачене). У зв'язку з цим кожний учасник групи повинен вести облік своєї фінансово-господарської діяльності, визначаючи витрати, доходи і результати, впливаючи на формування структури активів і пасивів, яка б найбільшою мірою відповідала умовам функціонування цього підприємства, сприяла одержанню максимального прибутку.

Принцип єдності облікової політики головного і дочірніх підприємств. Члени групи обов'язково мають узгодити свою

облікову політику. Якщо використання єдиних облікових правил, методів, принципів та оцінок неможливе, то до звітності дочірнього підприємства слід вносити відповідні коригування, так щоб результати відображення в ній операцій відповідали обліковій політиці, прийнятій в консолідованих фінансових звітах. У разі якщо таке коригування недоцільне з позицій зіставлення вигід від скоригованої інформації та витрат на їх отримання, то цей факт, а також застосовувані дочірнім підприємством принципи оцінки і питому вагу відповідних статей консолідованих звітів з різною обліковою політикою, слід розкривати у примітках до фінансової звітності групи.

Принцип консолідації — це важливий принцип організації бухгалтерського обліку у групах підприємств. Згідно з цим принципом система бухгалтерського обліку повинна адекватно відображати рух активів і пасивів в учасників з подальшим узагальненням цих даних на рівні головного підприємства у консолідованій фінансовій звітності.

Особливості організації консолідованої звітності визначені у **П(С)БО 20** "Консолідована фінансова звітність" зазначено, що материнське підприємство, яке є дочірнім підприємством іншого підприємства, не подає консолідованої звітності за наявності однієї з таких умов: (а) якщо воно повністю належить іншому підприємству; (б) згоди власників частки меншості. Крім цього консолідована звітність не складається, якщо: (1) передбачається тимчасовий контроль, оскільки дочірнє підприємство придбане з метою продажу найближчим часом; (2) дочірнє підприємство працює в умовах суворих об межень, що суттєво понижує можливість передачі коштів материнській компанії. Активи таких дочірніх підприємств відображаються як фінансові інвестиції відповідно до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»; (3) дочірнє підприємство не є значним для групи; (4) діяльність дочірнього підприємства суттєво відрізняється від діяльності підприємств, що входять у групу (з метою непорушення принципу справедливої і достовірної оцінки).

4. Організація формування та подання управлінської й

податкової звітності

Система бухгалтерського обліку генерує інформацію, яка може використовуватися для управління господарськими процесами на підприємстві. Однак для використання облікової інформації у прийнятті управлінських рішень її необхідно трансформувати таким чином, щоб вона могла забезпечити потреби управлінського апарату.

Підхід до організації обліку з метою його використання для прийняття управлінських рішень реалізується як внутрішньогосподарський (управлінський) облік та визначається як система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Сутність управлінського обліку та його основне призначення полягає у генеруванні інформації для здійснення ефективного управління.

Управлінський облік – це інтегрована система підготовки та забезпечення різних рівнів управління корисною інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень.

Корисність інформації забезпечується певними характеристиками, до яких слід віднести: доречність (релевантність), зрозумілість, своєчасність, зіставність, об’єктивність, надійність, повнота. Крім того, інформація як відповідний ресурс, що створюється на підприємстві, повинна відповідати критерію «затрати-вигоди».

Завдання управлінського обліку формуються у процесі визначення цілей підприємства та спрямовуються на забезпечення системи управління підприємством необхідною інформацією для ефективного планування, координації, аналізу та контролю у процесі досягнення мети підприємства.

Основними завданнями управлінського обліку є підготовка інформації для:

− забезпечення стійкого фінансового стану підприємства;

− забезпечення керованості у напрямі стратегічного розвитку підприємства;

− сприяння утриманню вигідних ринкових позицій підприємства;

− зменшення ризиків невизначеностей та помилок у поточному та стратегічному плануванні.

Мета і завдання системи управлінського обліку реалізуються через інформаційну, контрольну, прогнозну, аналітичну та комунікаційну функції, які щільно взаємодіють з функціями управління.

Незалежно від підходу до організації управлінського обліку значна частина інформації про витрати формується в системі бухгалтерського обліку.

Облікова інформація, яка формується системою управлінського обліку має відповідати трьом основним критеріям:

− цінності, яка визначається орієнтацією на інформаційні потреби користувача;

− змістовності, тобто орієнтації на прийняття управлінських рішень;

− адекватності об’єкту управління та іншій інформації про діяльність підприємства.

Для задоволення потреб управління персоналу в інформації аналітичний управлінський облік організується за центрами відповідальності, які є об’єктами внутрішньої (управлінської) звітності.

Для організації ведення обліку за центрами відповідальності необхідно:

− визначити центри відповідальності (об’єкти обліку);

− призначити посадових осіб, відповідальних за результати центрів відповідальності, надати їм повноваження та визначити їхні обов’язки (розробити посадові інструкції);

− розробити робочий план рахунків аналітичного обліку;

− розробити регістри аналітичного обліку за центрами відповідальності;

− розробити форми внутрішньої звітності для оцінювання діяльності центрів відповідальності;

− розробити графіки документообігу внутрішньої

звітності центрів відповідальності, в яких визначити періодичність складання, терміни складання, терміни подання та порядок проходження по управлінському ланцюгу.

У робочому плані рахунків наводиться перелік рахунків для кожного центра відповідальності з врахуванням всіх об'єктів обліку, які контролює даний центр обліку.

Дані аналітичного обліку за центрами відповідальності відображаються у звітах по виконанню кошторисів, що формуються на визначені проміжки часу. Основною інформацією таких звітів є відхилення показників кошторису від звітних показників.

Форми внутрішньої звітності повинні включати всі показники, які контролюються центром відповідальності, а також планові та нормативно-довідникові показники.

Графік руху внутрішньої звітності з визначенням термінів складання, подання та траєкторії руху відповідно ієрархії документу складається у відповідності з потребами управління та узгоджуються у процесі складання з усіма відповідальними особами.

Загальний підхід до періодичності подання звітів центрів відповідальності – періодичність подання частіша на нижчих щаблях управління і зменшується з переходом до вищих щаблів.

Організація складання та подання податкової звітності здійснюється у вигляді декларацій за видами податків здійснюється за термінами, що чітко визначені ПКУ (таблиця 11.1).

Для кожного виду податку встановлені свої декларації, які мають бути заповнені на звітну дату. Дані для такого заповнення бухгалтер бере із системи бухгалтерського обліку, яка для задоволення інформаційних інтересів податкових органів влади ведеться на основі принципів і правил Податкового кодексу України. У ньому враховано більшість принципів облікового законодавства, визначених П(С)БО, однак є деякі й особливості, на які має орієнтуватися система бухгалтерського обліку, щоб не порушувати податкового законодавства.

Таблиця 11.1

Строки подання та оплати найбільш розповсюджених податків, зборів та внесків (згідно ПКУ)

Строки подання та оплати найбільш розповсюджених податків, зборів та внесків (згідно ПКУ)					
Податок	Базовий звітний період	Звітність		Ставка податку	
		Строк подання звітності, днів після звітного періоду	Підстава	Строк сплати податку	Підстава
Податок на додану вартість	Місяць	20	п.п.п. 49.18.1 ПКУ	10 днів після граничного строку подання звітності	
	Квартал	40	п.п.п. 49.18.2 ПКУ	10 днів після граничного строку подання звітності	
Акцизний податок	Місяць	Не пізніше 20 числа	п.п. 223.2 ПКУ	10 днів після граничного строку подання звітності	
Плата за землю	Рік	До 20.02	п.п. 286.2 ПКУ	+ 30 після кожного місяця	
Єдиний внесок на загально-обов'язкове державне соціальне страхування	Місяць	Не пізніше 20 числа	Постанови правління ПФУ від 08.10.2010 р. №22-2 (пункт 3.1)	Не пізніше 20 числа наступного місяця	Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI (стаття 9 частина 8)
Податок на доходи фізичних осіб	Квартал	40	п.п. 176.2 ПКУ	Сплата разом з отриманням коштів/ у випадку невиплати доходу - 10 днів після граничного строку місячної звітності	п.п.п. 168.1.2, 168.1.5 ПКУ
Податок з прибутку	Квартал	40	п.п.п. 49.18.2 ПКУ	10 днів після граничного строку подання звітності	п.п. 57.1 ПКУ
	Рік	60	п.п.п. 49.18.3 ПКУ	Січень-лютий - 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця; з березня - не пізніше 30 числа звітного місяця	Абз. 2 п. 2 підр. 4 р. XX, п.п. 57.1 ПКУ

Контрольні питання

1. В чому полягає сутність організації обліку доходів підприємства?
2. Назвіть критерії оцінки доходу?
3. Які особливості організації обліку доходів діяльності?

4. Які особливості організації обліку інших операційних доходів?
5. Яким чином організовують облік доходу від участі в капіталі?
6. В чому полягає сутність організації обліку результатів діяльності підприємства?
7. Як організують облік інших фінансових доходів?
8. В чому сутність організації обліку фінансових результатів діяльності?
9. Як організований порядок закриття рахунків з обліку доходів, витрат і результатів діяльності?
10. На яких принципах організовано складання фінансової звітності?
11. Який порядок підготовки фінансової звітності?
12. Чому виникають помилки при складанні звітності?
13. Як організований порядок виправлення помилок у звітності?
14. Що являє собою подання та оприлюднення звітності?
15. Який порядок складання та подання податкової звітності?

Тести для самоконтролю

1.Податковий кредит з податку на додану вартість це:

1. Зобов'язання перед державним бюджетом за звітний період;
2. Частина контрактної вартості реалізованої продукції;
3. Право на зменшення податкового зобов'язання з податку на додану вартість;
4. Грошові надходження на поточний рахунок протягом звітного періоду.

2. Кінцевим фінансовим результатом діяльності підприємства є:

1. Чистий прибуток (збиток) звітного періоду;
2. Прибуток до оподаткування, визначений у податковій декларації;
3. Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування;
4. Прибуток від інвестиційної діяльності.

3. Дані про доходи, витрати і фінансові результати містяться в:

1. Декларації з податку на прибуток підприємства;
2. Звіті про фінансові результати;
3. Звіті про рух грошових коштів;
4. Звіті про власний капітал.

4. До доходу від операційної діяльності відносять:

1. Фінансові доходи;
2. Доходи від раніше списаних активів;
3. Доходи від курсової різниці;
4. Доходи від реалізації основних засобів.

5. Доходи - це:

1. Зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу;
2. Збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання власного капіталу за рахунок внесків учасників);
3. Збільшення економічних вигод, у вигляді надходження активів;
4. Збільшення економічних вигод (крім зростання власного капіталу за рахунок внесків учасників).

6.До фінансових доходів відносять:

1. Доходи від реалізації іноземної валюти;
2. Доходи від реалізації робіт і послуг;
3. Дохід від безоплатно одержаних активів;
4. Відсотки одержані.

7. До доходів від інвестиційної діяльності відносять:

1. Одержані штрафи, пені, неустойки;
2. Дохід від спільної діяльності;
3. Дохід від реалізації запасів;
4. Дохід від іншої операційної діяльності.

8. На рахунку 70 "Доходи від реалізації" відображають:

1. За дебетом і кредитом – купівельну вартість реалізованої продукції;
2. За дебетом собівартість реалізованої продукції, за

кредитом – вартість реалізації;

3. За дебетом суму непрямих податків (ПДВ, акцизний збір), за кредитом – вартість реалізації;

4. За дебетом – вартість реалізації, за кредитом – суму непрямих податків.

9. Які підприємства подають консолідовану фінансову звітність:

1. Великі підприємства;
2. Середні підприємства;
3. Малі підприємства;
4. Підприємства, що мають дочірні підприємства.

10. Поняття «роялті» слід визначати наступним чином:

1. Це частина чистого прибутку, розподілена між учасниками відповідно до участі у власному капіталі;
2. Це плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству;
3. Це платежі за використання патентів, торговельних марок, авторських прав, програмних продуктів;
4. Це суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами.

ТЕМА 12.ОРГАНІЗАЦІЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗАХИСТУ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

℘ Мета вивчення теми

Засвоєння основних положень із організації різних видів забезпечення обліку та захисту облікової інформації: організаційного, інформаційного, технічного, програмного, нормативно-правового, ергономічного, соціального для того, щоб ефективно здійснювати обліковий процес.

Ключові слова та поняття:

забезпечення обліку, захист, облікова інформація, забезпечення (організаційне, інформаційне, технічне, програмне, нормативно-правове, ергономічне, соціальне).

Основні питання

1. Види забезпечення бухгалтерського обліку.
2. Організація інформаційного забезпечення обліку.
3. Організація технічного та програмного забезпечення обліку.
4. Ергономічне та соціальне забезпечення обліку.
5. Організація забезпечення захисту облікової інформації.

Контрольні питання.

Тести для самоконтролю.

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ТЕМИ ВИ ПОВИННІ:

- знати види забезпечення бухгалтерського обліку;
- складові забезпечення інформаційних технологій у обліку;
- знати правове, технічне та програмне забезпечення бухгалтерського обліку;
- знати ергономічне та соціальне забезпечення обліку;
- знати організацію забезпечення захисту облікової інформації.

1. Види забезпечення бухгалтерського обліку

Ефективне функціонування інформаційної підсистеми бухгалтерського обліку та її взаємодія з іншими підсистемами цілісної автоматизованої інформаційної системи підприємства на базі сучасної комп'ютерної техніки неможливе без відповідного забезпечення. На ньому, як на певному фундаменті, базується процес створення облікової інформації. Виділяють наступні види такого забезпечення: організаційне, нормативно-правове, інформаційне, технічне, програмне, ергономічне, соціальне тощо (рис.12.1).



Рис. 12.1. Види забезпечення бухгалтерського обліку

Організаційне забезпечення бухгалтерського обліку – це структура облікового апарату, зміст його завдань і функцій, регламентація апарату бухгалтерії і других підрозділів, зайнятих обліком, організаційна регламентація облікового процесу, організаційна регламентація функцій бухгалтерії та інших підрозділів апарату управління, організаційна регламентація праці фахівців з обліку.

Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку включає нормативні та правові документи, що регламентують ведення бухгалтерського обліку для складання різних видів звітності за запитами користувачів, з одного боку. З іншого – це внутрішні регламенти підприємства, що регулюють здійснення облікового процесу та організують бухгалтерію.

Інформаційне забезпечення бухгалтерського *обліку* – сукупність вхідних даних, система бази даних, їх обробка й одержання вихідної інформації.

Технічне забезпечення бухгалтерського обліку являє собою комплекс технічних засобів і методів, набір матеріальних і нематеріальних засобів, за допомогою яких переробляється інформація, що надходить до системи бухгалтерського обліку.

Програмне забезпечення автоматизованої інформаційної системи обліку являє собою сукупність програм (програмних комплексів), призначених для розв’язання на базі обчислювальної техніки облікових завдань та інструктивно-методичних матеріалів щодо їх застосування.

Ергономічне забезпечення працівників обліку передбачає відповідним чином організовані робочі місця бухгалтерів та обліковців, надані їм технічні засоби та методичні матеріали.

Соціальне забезпечення – це соціальний мікроклімат у бухгалтерії, який у повній мірі залежить від організаційних здібностей керівництва підприємства.

Для реалізації організаційного забезпечення обліку необхідно визначити структурні підрозділи, їхні завдання, регламентувати роботу облікового апарату через такі нормативні документи як положення про бухгалтерію, посадові інструкції бухгалтерів, графіки виходу на роботу, графіки проведення інвентаризації, графіки виконання тих чи інших облікових робіт.

Хоч обліковий процес в основному і здійснюється в бухгалтерії, однак деяка інформація може надходити з інших функціональних підрозділів апарату управління, а це вимагає чіткого визначення задач і функцій як кожного із цих підрозділів, так і окремих посадових осіб. Завдання і функції бухгалтерії та інших підрозділів визначено у нормативних документах, згідно з якими для правильної організації облікової роботи потрібно: перш за все знати досконало предмет організації, вивчивши його у всіх деталях; забезпечити необхідні технічні засоби для роботи; правильно підібрати кадри; знати умови, в яких повинна протікати робота; проаналізувати ці умови, виявивши можливі перешкоди; діяти планомірно, висувати конкретні завдання і перевіряти їх виконання. Функції бухгалтерії, як уже зазначалося, регламентуються посадовими інструкціями, які розробляються головним бухгалтером та призначені для конкретних виконавців. Розподіл функцій закріплюється в “Положенні про бухгалтерську службу”. Це так звані організаційні регламенти, детально розглянуті у темах 2, 3 і 4 цього посібника.

2. Організація інформаційного забезпечення обліку

Інформаційне забезпечення обліку – сукупність вхідних даних, система бази даних, їх обробка й одержання вихідної інформації. Основним об’єктом обліку на різних етапах технології обліку в цілому і технології розв’язання кожного облікового завдання зокрема є облікова інформація. Так, на

певній стадії облікового процесу облікова інформація є метою, результатом вирішення одного облікового завдання і разом з тим використовується для розв'язання іншого облікового завдання, виступає як інформаційне забезпечення його вирішення.

Для того, щоб здійснювалося інформаційне забезпечення користувачів обліку до його інформації висувають певні вимоги, зокрема:

- ефективність інформації – витрачання мінімум часу на збирання, обробку, зберігання та використання облікових даних;
- об'єктивність інформації – облікові дані мають відповідати дійсності, тобто об'єктивно відображати всі факти й процеси, що відбуваються на підприємстві;
- інтеграція інформації – облікові дані у необхідній інтерпретації здатні задовольняти вимоги будь-яких користувачів;
- аналітичність інформації – методи обліку дозволяють максимально деталізувати дані, що надходять у систему бухгалтерського обліку;
- оперативність інформації – технічні засоби і інформаційні технології дозволяють надавати внутрішнім користувачам інформацію в мінімальні строки, що дає можливість оперативно впливати на виробничий процес, результати господарської діяльності.

Організація інформаційного забезпечення обліку покладена, в основному, на працівників бухгалтерії, а також підрозділів (складів, цехів) підприємства, що здійснюють первинний облік.

За умов використання ПК значну частину роботи з організації інформації виконують працівники обчислювального центру, спеціалісти з обробки інформації. Проте такі питання, як організація системи облікових номенклатур, формування складу бази даних та режиму функціонування автоматизованого банку даних (АБД), порядок збереження облікової інформації, вони не завжди можуть кваліфіковано вирішувати без участі спеціалістів обліку.

До компонентів інформаційного забезпечення відносять: дані, необхідні для вирішення завдань обліку, методи і засоби подання облікових даних, систему уніфікованих документів,

систему та методику створення баз даних, інформаційну взаємодію завдань обліку, засоби формалізації запису даних, організації потоків облікової інформації, методи і засоби розподільної інформаційної системи обробки інформації, інформаційну послідовність виконання завдань обліку.

До складу інформаційного забезпечення відносять: поточні й групувальні дані про виробничо-господарську діяльність, нормативно-довідкову та вихідну інформацію, а також таку, яка надходить з інших підсистем. Методи і засоби подання облікових даних включають засоби описання інформаційних взаємозв'язків даних, організації баз даних на машинних носіях, достовірності інформації, правила документування первинних даних і т. ін.

Важливим елементом організації інформаційного забезпечення є проектування та розробка форм видання вихідної інформації (машинограм, відеограм, розрахункових таблиць, звітних форм і т. ін.). З іншого боку, інформаційне забезпечення включає різного роду позаоблікову інформацію (нормативну, планову, соціального та екологічного характеру тощо). Широке впровадження у практику обліку сучасних засобів обчислювальної техніки відкриває по суті справи безмежні шляхи удосконалення інформаційного забезпечення обліку.

Щодо першої частини інформаційного забезпечення – носіїв вихідної облікової інформації, то вони (відеограми, машинограми) мають створюватися так, щоб інформація була оптимальною за складом та відповідала вимогам не лише внутрішніх користувачів (обліку, планування, контролю, аналізу), а й зовнішніх (податкових органів, органів статистики, банків, інвесторів, власників тощо). Цю інформацію повинні проектувати за допомогою нових технологій у обліку так, щоб її легко було читати, використовувати за запитом, не перевантажуючи тим самим ЕОМ.

Тому проектування інформаційних технологій у обліку істотно змінює характер інформаційних процесів, що протікають. Із сукупності завдань, що вирішуються централізовано за допомогою АРМБ в інтерактивному режимі, до компонентів інформаційного забезпечення відносять: дані, необхідні для розв'язування завдань обліку; методи і засоби подання облікових даних; систему уніфікованих документів;

систему і методику створення баз даних АРМ; інформаційну взаємодію завдань обліку; АРМ; засоби формалізації запису даних, організації потоків облікової інформації, методи і засоби розподільної інформаційної системи обробки інформації; *інформаційну* послідовність виконання завдань обліку.

В умовах функціонування АРМ і АРМБ в інформаційному забезпеченні особливе значення набуває інформаційна взаємодія між автоматизованими робочими місцями загалом та бухгалтерів зокрема. Інформаційні взаємовідносини комплексів завдань обліку з іншими підсистемами автоматизованої системи управління підприємством (АСУП) формуються у вигляді прямих і зворотних зв'язків. Цей взаємозв'язок забезпечується єдиною системою рахунків та їх кодів, єдністю об'єктів аналітичного обліку, кодів структурних підрозділів, єдиною нормативно-довідковою інформацією, єдиною структурою інформаційних даних.

При цьому кінцеві користувачі інформацією, в тім числі й бухгалтери, стають активними учасниками процесу формування потрібних для управління даних, які безпосередньо впливають на прийняття управлінських рішень.

3. Організація технічного та програмного забезпечення обліку

Технічне забезпечення бухгалтерського обліку являє собою комплекс технічних, матеріальних і нематеріальних засобів, за допомогою яких переробляється інформація, що надходить до системи бухгалтерського обліку. Елементами технічного забезпечення є: технічні засоби, методичні матеріали, технічна документація, програмне забезпечення та відповідний обслуговуючий персонал.

Кожна із цих складових має власну структуру. Так, до комплексу технічних засобів належить не тільки організаційна техніка, а усі технічні засоби, що застосовуються з метою підготовки носіїв інформації (ручки кулькові та чорнильні, персональні комп'ютери), їх копіювання (ксерокопіювальні апарати), обробки, зберігання й пошуку (картотеки й пошукові системи), виконання обчислень (калькулятори, інші засоби автоматизації обчислень) і т. ін. Окрім того, цей комплекс містить: (а) носії

інформації у вигляді первинних документів, облікових реєстрів, форм звітності (за допомогою яких інформація обробляється: уточнюється, групується, піддається арифметичним діям, узагальнюється); (б) спеціальне обладнання та допоміжні експлуатаційні матеріали, зокрема: комп'ютерні столики, картотеки, ящики, дошки, лічильники, ваги, хронометри, мірна тара, хімічні реактиви тощо — сукупність засобів, які дають змогу отримувати додаткову інформацію про об'єкти обліку; (в) загальне офісне устаткування для приміщень структурних підрозділів бухгалтерії — столи, стільці, шафи тощо.

В реалізації цього забезпечення головним організаційним завданням головного бухгалтера є вибір оптимального варіанту використання названих вище засобів. Такий варіант має забезпечити найбільш ефективну технологію обробки облікової й аналітичної інформації. При виборі структури КТЗ мають бути враховані наступні чинники: (1) склад облікових завдань та їх інформаційна специфіка; (2) характеристика об'єкта обліку та управління (його організаційна і функціональна структура); (3) техніко-експлуатаційні дані електронних обчислювальних машин та інших технічних засобів.

Організація автоматизації обліку починається з вибору обчислювального комплексу – персональних комп'ютерів (ПК). При цьому беруть машини тільки певного класу, щоб вони були сумісні між собою. Наступний етап – це вибір периферійної техніки для певного класу ПК.

Організація технічного забезпечення здійснюється на основі застосування методичних і керівних матеріалів, а також технічної документації. Методичні і керівні матеріали поділяють на загальносистемні (державні і галузеві стандарти), спеціалізовані (різного роду методики вибору комплексу технічних засобів, побудови технологічного процесу, перетворення інформації), нормативно-довідкові документи (номенклатура технічних засобів, що застосовується в АСУ, альбом структурних схем АСУ).

Технічне забезпечення функціонує в умовах використання інформаційних обчислювальних мереж (ІОМ), які являють собою сукупність технічних, програмних та

комунікаційних засобів, що дозволяють ефективно використовувати обчислювальні ресурси, будувати гнучку і мережеву обробку облікової інформації.

ІОМ мають такі характеристики: динамічність, що дає змогу користувачу якнайшвидше дістати потрібну йому інформацію з цієї мережі; автономність, яка забезпечує можливість незалежної роботи мереж різного рівня; відкритість, що надає можливість підключення до мережі будь-яких сучасних обчислювальних пристроїв; потужність – здатність технічних засобів оперативно обробляти усю інформацію; інтерфейс – забезпечує набір сервісних функцій з обслуговування користувачів; комунікація – дозволяє взаємодіяти з користувачем за діючої конфігурації мережі.

В умовах автоматизованої обробки інформації облікові завдання вирішуються в основному з використанням локальних баз даних, які функціонують у кожному структурному підрозділі. Локальні бази даних дають змогу обробляти облікову інформацію в поєднанні з розподільчою системою обробки інформації або даних (РСОД).

РСОД поєднує централізовану і децентралізовану обробку облікової інформації. За централізованої обробки інформації має місце централізоване управління, яке передбачає взаємозв’язок з єдиною центральною ЕОМ, що забезпечує інформаційний обмін між АРМБ і є базою даних для накопичення та зберігання інформації. ІОМ з децентралізованим управлінням дозволяє здійснювати взаємозв’язок між АРМБ за рівнями управління з використанням централізованої бази даних. Формування первинної інформації та її обробка здійснюється на місцях її виникнення.

За способом організації технологічної обробки інформації ІОМ поділяються на однорівневі, дворівневі. Дворівневі системи передбачають взаємозв’язок між ПЕОМ, на якому здійснюється формування, обробка та відображення інформації (робочі станції), зі спеціальними комп’ютерами більшої потужності (сервером). Сервер обслуговує робочі станції за такими напрямами: виконує прості операції з запису або запиту необхідних облікових даних (файловий сервер), проводить операції (принт-сервер), виконує пошук

облікових даних з баз даних (SQL). За однорівневої системи функції сервера і робочої станції суміщені. Від поєднання сервера з робочими станціями залежить топологічна структура мереж. Від типу топології мережі визначається якість, продуктивність, надійність і ефективність функціонування ІОМ.

За функціонування ІОМ у вигляді зірки вся інформація проходить через головну обчислювальну машину (файл-сервер). За кільцевої системи АРМБ (робочі станції) взаємозв'язок між собою в єдине кільце і інформація формується за визначеним ланцюгом. ІОМ з виникненням шинної топології передбачає передачу інформації у формі комунікаційного шляху, доступного всім АРМБ (робочі станції), до якого вони повинні бути підключені. На практиці зустрічаються ще багатозв'язкові, котрі поєднують вище перелічені системи ІОМ. Локальні ІОМ передбачають розміщення та функціонування ПЕОМ на місцях виникнення інформації і взаємодію між окремими АРМБ, що здійснюються у міру необхідності. Територіальні ІОМ призначені для спілкування з робочими станціями, які розташовані на великій відстані. Обмін інформацією проводиться через телефонну мережу або супутниковий зв'язок.

Важливе значення тут мають технічні можливості ЕОМ, які дозволяють вести групування первинних даних із будь-яким ступенем деталізації об'єкту за всіма його численними характеристиками. В результаті збільшується місткість інформаційних моделей, де відображаються кількісні і якісні зміни в об'єктах обліку, розширюється уявлення про глибинні процеси та явища, що відбуваються в них, і потребують впливу через функцію обліку. Використання ПЕОМ, впровадження автоматизованих робочих місць (далі – АРМ) та їх об'єднання в єдину інформаційно-управляючу інфраструктуру за допомогою засобів обміну інформацією, реалізованих на базі локальної обчислювальної системи (ЛОС), призводять до того, що АРМ бухгалтера стає ключовим елементом системи управління комп'ютеризованого підприємства, про що вже йшлося у п. 5

“Організація бухгалтерського обліку в умовах інформаційних систем” у темі 3.

Програмне забезпечення автоматизованої інформаційної системи обліку являє собою сукупність програм (програмних комплексів), призначених для розв’язання на базі обчислювальної техніки облікових завдань та інструктивно-методичних матеріалів щодо їх застосування. Програмне забезпечення обліку поділяється на системне та прикладне (спеціальне).

Системне програмне забезпечення є єдиним для всіх автоматизованих інформаційних систем підприємства, у тім числі й облікової. Системне програмне забезпечення призначене для організації обчислювального процесу, розв’язання часто повторюваних задач обробки інформації, автоматизації планування черговості обчислювальних робіт, управління та контролю процесу обробки інформації.

Прикладне (спеціальне) програмне забезпечення повністю залежить від специфіки облікових завдань. У його складі можуть бути виділені програми (програмні комплекси), які безпосередньо реалізують облікові роботи та такі, що виконують визначені функції способом автоматизованої обробки облікової інформації. Для типізації програмування облікового процесу розробляються пакети прикладних програм (ППП) із застосуванням типових проектних рішень (ТПР) за визначеними напрямами. ППП автоматизації обліку призначені для автоматизованого виконання облікових робіт з документування господарських операцій, систематизації та угрупування облікової інформації. ППП орієнтований на типовий склад завдань бухгалтерського обліку підприємства відповідної галузі. ППП розробляються за окремими АРМБ у взаємозв’язку між собою та автоматизованою інформаційною системою підприємства.

До програмного забезпечення висуваються такі вимоги: (а) надійність; (б) зручність експлуатації; (в) здатність до модифікації; (г) організації ефективної технологічної обробки інформації. Надійність програмного забезпечення – це здатність задовільно виконувати всі згадані функції за будь-якого впливу зовнішнього середовища (збої, помилки при

введенні даних і т. д.) та в разі невиявлених програмних помилок. Зручність експлуатації програмного забезпечення визначається простотою, технологічністю, складністю взаємозв'язків між задачами обліку, контролю та аудиту, періодичністю розв'язання задач. Модифікованість програмного забезпечення характеризується внесенням необхідних змін у зв'язку з розвитком або вдосконаленням обліку. Адаптованість програмного забезпечення визначається можливостями його узгодження з конкретними умовами обробки облікової інформації.

4.Ергономічне та соціальне забезпечення обліку

Ергономічне забезпечення працівників обліку передбачає відповідним чином організовані робочі місця бухгалтерів та обліковців, надані їм технічні засоби та методичні матеріали. Робоче місце – це певна зона, в якій здійснюється трудова діяльність працівників, та яка оснащена технічними засобами. Вона має бути відповідним чином організована, для чого існують деякі важливі правила: меблі, що створюють комфорт; чистота і відповідне освітлення, тиша і порядок. Організація робочого місця включає: режими праці і відпочинку; кваліфікаційні характеристики щодо посади; документообіг за кожним робочим місцем; забезпечення необхідною нормативною базою з бухгалтерського обліку в постійно обновлюваному електронному або паперовому вигляді; норми часу на виконання робіт.

Автоматизація облікових робіт є фактором полегшення умов праці, однак вона може мати прямо протилежний результат – викликати тяжку психофізіологічну перенапругу. Це пов'язано з тим, що застосування техніки призводить до посилення дії на організм людини шкідливих факторів (монотонність, шум, вібрація, забруднення повітря тощо). Для оптимізації умов складної трудової діяльності необхідно узгодити між собою рекомендації до того чи іншого виду трудової діяльності й умов її протікання. Виникла нова наука ергономіка, яка займається питаннями оптимізації умов трудової діяльності на основі комплексного підходу до проектування систем "людина — засіб праці — предмет праці — виробниче середовище".

Термін “ергономіка” (походить від грецьких слів *ergon* — робота та *nomos* — закон). Ергономіка має зв’язок з усіма науками, предметом дослідження яких є людина як суб’єкт праці, пізнання та спілкування, а саме: психологією, фізіологією, науковою організацією праці, гігієною праці, промисловою та соціальною психологією, художнім конструюванням (дизайном), системотехнікою та іншими дисциплінами. Ергономіка вирішує ряд проблем з оцінки надійності, точності та стабільності роботи оператора, дослідження впливу психічного напруження, втоми, емоційних факторів і особливостей нервово-психічної організації оператора на ефективність його діяльності в системі “людина - машина”. Ергономіка швидко розвивається і є одним із впливових інструментів менеджменту, сприяючи підвищенню ефективності виробництва.

Значна частина вимог до ергономічного забезпечення робочих місць наведена в Державних санітарних правилах і нормах роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин ДСанПіН 3.3.2.007-98, затверджених постановою Головного державного санітарного лікаря України від 10.12.1998 № 7. Правила містять гігієнічні й ергономічні вимоги до організації робочих приміщень та робочих місць, параметрів робочого середовища, дотримання яких дасть змогу запобігти порушенням у стані здоров’я користувачів ЕОМ та ПЕОМ.

Під робочим місцем бухгалтера (групи бухгалтерів) розуміється зона трудової діяльності, оснащена технічними засобами і допоміжним устаткуванням, необхідними для здійснення визначених посадовими інструкціями функцій. Метою організації робочого місця є оптимізація умов трудової діяльності, що забезпечують максимальну ефективність і надійність роботи. В умовах комп’ютеризації головним функціональним елементом робочого місця бухгалтера є комп’ютер, який призначений, залежно від виконуваних функцій, для ручного введення бухгалтерської інформації, її автоматичної обробки, з метою отримання зведених звітів, а також для забезпечення працівників інформаційно-довідковою інформацією з питань бухгалтерського облік у і оподаткування.

Широке впровадження комп’ютерів обумовлює необхідність розробки типових проектних рішень окремих елементів і робочого місця бухгалтера в цілому з урахуванням

ергономічних показників. Комплексні ергономічні показники поділяються на чотири групи: гігієнічні, антропометричні, фізіологічні і психофізіологічні, психологічні. Група гігієнічних показників включає наступні: освітленість, вентилювання, температуру, вологість, тиск, напруженість магнітного поля, запиленість, радіацію, токсичність, шум, вібрацію, гравітаційні перевантаження і прискорення. Група антропометричних показників визначає відповідність робочого місця розмірам і формі тіла, а також розподілові ваги людини.

Фізіологічні і психофізіологічні показники характеризують відповідність робочого місця силовим, швидкісним, енергетичним, зоровим, слуховим і іншим психофізіологічним можливостям людини. Група психологічних показників включає: відповідність робочого місця закріпленим і знову формованим навичкам людини, а також можливостям сприйняття і переробки нею інформації. При конструюванні робочих місць необхідно дотримуватись наступних основних загальних ергономічних вимог: (а) достатній робочий простір для обліковця при виконанні як ручної роботи, так і з допомогою комп'ютера; оптимальне розміщення робочих місць у приміщеннях; оптимальне розміщення технічних засобів накопичення та відображення інформації; необхідне природне і штучне освітлення у період роботи; припустимий рівень шуму, створюваного устаткуванням робочого місця; простоту і швидкість збирання і розбирання устаткування; наявність необхідних інструкцій щодо техніки безпеки.

Конструкція робочого місця має забезпечувати швидкість, безпеку, простоту й економічність його обслуговування в нормальних і аварійних умовах, цілком відповідати функціональним вимогам і передбачуваним умовам експлуатації. У зв’язку із застосуванням ПЕОМ та створення АРМ бухгалтера потребують розв’язання проблеми різних аспектів: психологічні, фізіологічні, технічні. Реалізуються вони за допомогою ергономічного забезпечення, яке являє собою сукупність методів, методик і інструкцій, стандартів, нормативних і довідкових документів щодо виконання ергономіки в бухгалтерії.

Це означає, що АРМ повинні бути розподілені так, щоб охопити автоматизацією весь обліковий процес, розпорошений за окремими підрозділами. Крім того, слід враховувати

особливості виконуваних робіт, психологічні і фізичні властивості працівника. При наявності коштів потрібно щоб за кожним комп'ютером працював один фахівець. При цьому важливо враховувати вимоги антропометрії і біомеханіки при визначенні робочих зон бухгалтера, розташуванні елементів робочого місця, конструкції робочого сидіння. Щоб бухгалтер-оператор ефективно працював на ЕОМ слід приділяти увагу навичкам швидкості руху рук, роботи наосліп, знанням "меню" та файлової системи, програмним засобам управління файлами.

В умовах використання АРМ бухгалтера ергономічне забезпечення висуває такі додаткові вимоги: розподіл функцій між бухгалтером і ПЕОМ; оптимальний розподіл функцій між бухгалтером і колективом (режим праці і відпочинку, чергування видів діяльності, оптимальні психологічні показники праці); розробка послідовності дій роботи бухгалтера (алгоритму) – враховувати, що "середній" працівник за визначений час виконує функції, необхідні для його діяльності. При цьому слід врахувати, як змінюватиметься ймовірність виконання функцій при збільшенні часу, відведеного на їх виконання; раціональне розміщення технічних засобів на робочому місці (тут треба врахувати такі принципи: відповідність робочого місця можливостям бухгалтера, розміщення важливих технічних засобів поблизу його).

Бухгалтерію слід розміщувати поблизу виробництва і в одній будівлі з іншими службами управління. Якщо в умовах ручної роботи при невеликій чисельності облікового апарату (6 – 8 чол.) всіх працівників рекомендували зосереджувати в одній великій кімнаті, то в умовах повної комп'ютеризації доцільно у цій кімнаті відокремити кожному бухгалтеру своє місце, де буде його робочий стіл і комп'ютер. Це дозволить оптимізувати роботу кожного фахівця, дасть змогу своєчасно виконувати поставлені перед ним завдання, оскільки йому ніхто не заважатиме це робити, це також поліпшить трудову дисципліну. В окремих кімнатах розміщують осіб, які приймають відвідувачів (головний бухгалтер, касир). Крім того, до ергономічного забезпечення відносяться такі фактори, як: кольорове оформлення інтер'єру, освітлення робочих місць, тиша, температура та вологість повітря, озеленення приміщення, естетизація робочих місць.

Соціальне забезпечення – це соціальний мікроклімат у бухгалтерії, який у повній мірі залежить від організаційних здібностей головного бухгалтера та керівництва підприємства. Саме вони повинні розвивати у колективі атмосферу взаємної поваги, співробітництва між собою, розумної взаємодії керівника з підлеглими. Потрібно організовувати культурний відпочинок колективу, його організоване обслуговування, пов'язане з благоустроєм, харчуванням, санітарією і гігієною.

Отже, майбутньому фахівцю з обліку потрібно чітко знати, що необхідно для забезпечення правильної організації облікової та контрольної роботи. Тому йому перш за все слід досконало знати предмет організації; по-друге, забезпечити необхідні технічні засоби для роботи, правильно підібрати кадри; по-третє, знати умови, в яких повинна протікати робота; нарешті, проаналізувати ці умови, виявити можливі перешкоди, висувати конкретні завдання і перевіряти їх виконання.

5. Організація забезпечення захисту облікової інформації

Однією із складових частин забезпечення обліку є захист інформації, що у ньому створюється. Тому важливим моментом при розробці Наказу про облікову політику є необхідність передбачити у ньому елементи політики щодо безпеки бухгалтерської інформації. До таких елементів відноситься комплекс принципів, правил, процедур та практичних прийомів щодо захисту конфіденційних даних та інформаційних процесів на підприємстві. Це – правила та норми поведінки операторів, бухгалтерів, інших представників управлінського апарату, працівників технічних служб, які займаються збором, реєстрацією, перевіркою, обробкою облікової інформації, її розповсюдженням.

Встановлені правила та принципи визначають, в яких випадках користувач має право працювати з певними даними бухгалтерського обліку, Це залежить від комп'ютерної системи та її надійності, суворості та різноманітності практичних прийомів, які забезпечують схоронність облікової інформації.

Основними напрямками розробки політики захисту бухгалтерської інформації є:

(1) визначення даних, які необхідно захищати;

(2) визначення осіб, які можуть заподіяти шкоду підприємству в інформаційному аспекті;

(3) виявлення ризиків неправомірного використання облікових даних та визначення ступеню їх зменшення до допустимої величини;

(4) встановлення жорстких вимог щодо запобігання незаконному використанню бухгалтерських даних, що є власністю підприємства та його партнерів.

Розробка даної політики залежить від організації на підприємстві конкретної технології обробки бухгалтерської інформації, технічного та програмного забезпечення, відповідальності працівників.

Всі співробітники підприємства, що мають доступ до бухгалтерської інформації, зобов'язані дотримуватися її конфіденційності. Для цього положення, що забезпечують захист бухгалтерської інформації, повинні бути внесені до посадових інструкцій співробітників. У них повинні міститися правила із забезпечення збереження бухгалтерської інформації, відображатися зобов'язання працівника про нерозголошення комерційної таємниці підприємства. Така посадова інструкція підписується кожним співробітником при прийнятті його на роботу. Відповідно до цих вимог співробітники підприємства зобов'язуються здати роботодавцю всі подібні матеріали після закінчення роботи.

Крім того, інформаційна безпека досягається за рахунок використання комплексу систем, методів та засобів захисту інформації підприємства від можливих зловмисних дій конкурентів і з метою збереження її цілісності та конфіденційності. Для цього визначається склад інформації, що підлягає захисту. Він визначається її власником і фіксується в спеціальному переліку. Перелік цінних відомостей, що складають таємницю підприємства, є постійним робочим матеріалом його керівництва, служб безпеки. Він регулярно оновлюється, коригується та являє собою інвентарний список відомостей про конкретні роботи, конкретну продукцію, конкретні дослідження, конкретні контракти і т.ін.

На основі переліку відомостей складається і ведеться перелік (список) документів підприємства, що підлягають

захисту і мають відповідний гриф обмеження доступу. Під конфіденційним (закритим) документом, тобто документом, до якого обмежений доступ персоналу, треба розуміти необхідним чином оформлений носій цінної задокументованої інформації, яка складає інтелектуальну власність підприємця. Особливість конфіденційного документу полягає в тому, що він представляє собою одночасно масовий носій захищеної інформації, основне джерело накопичення та розповсюдження цієї інформації, в тім числі її розголошення (витоку), і обов'язковий об'єкт захисту.

Конфіденційний характер включеної в документ інформації позначається грифом обмеження доступу до документа, що представляє собою службову відмітку (реквізит), який проставляється на носії інформації чи супровідному документі. На цінних, але не конфіденційних документах може проставлятися гриф (напис, штамп), що передбачає особливу увагу до зберігання такого документу. Наприклад: "Власна інформація фірми", "Інформація особливої уваги", "Копії не знімати", "Зберігати в сейфі" і т.д. Можуть використовуватися додаткові кольорові ідентифікатори цінних і конфіденційних документів та справ для їх швидкого візуального виділення і контролю використання в процесі роботи. Гриф конфіденційності присвоюється документу виконавцем на стадії підготовки документу; керівником структурного підрозділу або керівником підприємства на стадії узгодження або підписання документу; адресатом (отримувачем) документу на стадії його первинної обробки в службі конфіденційної документації.

Отже, будь-яка підприємницька діяльність завжди пов'язана із створенням, використання та зберіганням значних обсягів документів, що представляють певну цінність для підприємства та підлягають обов'язковому захисту від різного виду погроз. З цією метою на носії інформації позначається гриф обмеження доступу, який відносить цей носій до категорії захищених конфіденційних документів і ініціює включення по відношенню до нього системи захисних заходів.

Первинні бухгалтерські документи як джерело цінної інформації можуть бути відтворені як на традиційних паперових носіях (листах паперу), так і на технічних носіях у вигляді електронних документів та електронних облікових регістрів, зображення яких отримують на екрані дисплею (у вигляді відеограми). У зв'язку з цим інформація із первинних документів розповсюджується у зовнішнє середовище. Канал розповсюдження інформації представляє собою шлях переміщення цінних відомостей з одного джерела в інший в санкціонованому (дозволеному, законному) режимі.

Джерела і канали розповсюдження інформації при певних умовах можуть стати об'єктом уваги конкурентів, що створює потенційну загрозу збереження і цілісності інформації. Загроза безпеці інформації передбачає несанкціонований (незаконний) доступ конкурентів чи зловмисників до конфіденційної інформації, і як результат цього - крадіжку, знищення, фальсифікацію, модифікацію, підміну документів. При відсутності інтересу конкурента загроза інформації не виникає навіть у тому випадку, якщо створились передумови для ознайомлення з нею сторонніх осіб.

Якщо немає загрози, то відповідно відсутній факт витоку інформації до зловмисника. Загроза передбачає намір зловмисника здійснити протиправні дії по відношенню до інформації для досягнення бажаної мети. Загроза збереженню інформації і документів особливо велика при їх виході за межі служби конфіденційної документації, наприклад при передачі документів персоналу на розгляд та виконання, при пересилці або передачі документів адресатам і т.ін. Однак необхідно враховувати, що втрата цінної інформації відбувається, як правило, не в результаті навмисних дій конкурента або зловмисника, а через неуважність, не професіоналізм і безвідповідальність персоналу. Тому тут має бути організована система захисту інформації (СЗІ).

Система захисту інформації (СЗІ) представляє собою комплекс організаційних, технічних і технологічних засобів, методів і процедур, які перешкоджають несанкціонованому (незаконному) доступу до інформації. Власник інформації особисто визначає не тільки склад цінної інформації, яка

належить захисту, але й відповідні способи та засоби захисту. Одночасно ним розробляються заходи матеріального і морального стимулювання співробітників, які дотримуються порядку захисту цінної інформації, і заходи відповідальності персоналу за розголошення таємниці підприємства. Система захисту інформації повинна бути багаторівневою з ієрархічним доступом до інформації, гранично конкретизованою і прив'язаною до специфіки діяльності підприємства за структурою методів та засобів захисту, що використовуються, відкритою для регулярного оновлення, надійною як в звичайних, так і в екстремальних ситуаціях. Вона не повинна створювати співробітникам підприємства серйозні незручності в роботі.

Організація забезпечення системи захисту інформації досягається її формуванням з різних елементів - правових, організаційних, технічних та програмно-математичних. В правовий елемент системи захисту може також включатись страхування цінної інформації від різних ризиків. Елемент організаційного захисту інформації містить заходи управлінського та обмежувального характеру, які спонукають персонал дотримуватися правил захисту конфіденційної інформації і включає в себе: формування і регламентацію діяльності служби безпеки підприємства, забезпечення цієї служби нормативно-методичними документами з організації і технології захисту інформації; регламентацію та регулярне оновлення переліку конфіденційної інформації, яка підлягає захисту; регламентацію системи обмеження доступу персоналу до конфіденційної інформації. Елемент організаційного захисту інформації є головним елементом, який зв'язує в одну систему всі інші елементи. Організаційні заходи щодо захисту інформації відображаються в нормативно-методичних документах служби безпеки підприємства, а щодо облікової інформації – у Наказі про облікову політику.

Елемент технічного захисту включає: засоби захисту технічних каналів витоку інформації, що виникають під час роботи ЕОМ, засобів зв'язку, копіювальних апаратів, принтерів, факсів та інших приладів і обладнання; засоби захисту приміщень від візуальних та акустичних способів

технічної розвідки; засоби охорони будівель і приміщень від проникнення сторонніх осіб (засоби спостереження, сповіщення, сигналізації, інформування); засоби виявлення приладів і пристроїв технічної розвідки.

Елемент програмно-математичного захисту інформації включає: регламентацію доступу до електронних документів персональними паролями, що ідентифікуються командами та іншими найпростішими методами захисту; регламентацію спеціальних засобів і продуктів програмного захисту; регламентацію криптографічних методів засобів захисту інформації в ЕОМ та мережах тощо.

Контрольні питання

1. Що слід розуміти під забезпеченням обліку ?
2. Яким чином поставлене організаційне забезпечення обліку?
3. Чим відрізняється організаційне забезпечення обліку від нормативно-правового?
4. Яку роль виконують посадові інструкції у забезпеченні обліку?
5. Що відносять до інформаційного забезпечення обліку?
6. Які є шляхи інформаційного забезпечення обліку?
7. Які принципи притаманні кожному із цих шляхів?
8. Назвіть елементи технічного забезпечення обліку?
9. Що слід розуміти під ергономічним забезпеченням обліку?
10. Що являє собою соціальне забезпечення обліку?
11. Що означає організація забезпечення захисту облікової інформації?

Тести для самоконтролю

1. Документи, облікові регістри, звітні форми, різного роду позаоблікові дані являють собою:

1. Інформацію, необхідну для користувачів;
2. Технічне забезпечення обліку;
3. Організаційне забезпечення обліку;
4. Інформаційне забезпечення обліку.

2.Соціальне забезпечення обліку – це:

1. Культурний відпочинок колективу, його забезпечення спеціальною нормативною літературою;
2. Організоване обслуговування колективного виконання трудової дисципліни;
3. Благоустрій території підприємства;
4. Це культурний відпочинок колективу, його організоване обслуговування, пов'язане з благоустроєм, харчуванням, санітарією і гігієною.

3. До якого виду планів розвитку облікового процесу можна віднести розробку та впровадження посадових інструкцій?

1. Розвитку інформаційного і технічного забезпечення;
2. Розвитку організаційно-правового забезпечення;
3. Соціального розвитку колективу;
4. Науково-дослідних і експериментальних робіт

4. Носії інформації відносять до:

1. Технічного забезпечення обліку;
2. Облікових номенклатур;
3. Облікових даних;
4. Інформаційного забезпечення обліку.

5.Відповідним чином організовані робочі місця бухгалтерів та обліковців, надані їм технічні засоби та методичні матеріали – це:

1. Технічне забезпечення обліку;
2. Ергономічне забезпечення обліку;
3. Забезпечення автоматизованих робочих місць;
4. Інформаційне забезпечення обліку.

6.Вимоги до ергономічного забезпечення робочих місць наведені

1. В правилах і нормах роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин;
2. В Державних санітарних правилах і нормах роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин;

3. У Державних правилах і нормах роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин;
4. В правилах і нормах: а) і в)

7.Зона трудової діяльності, оснащена технічними засобами і допоміжним устаткуванням, необхідними для здійснення визначених посадовими інструкціями функцій – це

1. Технічне забезпечення обліку;
2. Ергономічне забезпечення обліку;
3. Забезпечення автоматизованих робочих місць;
4. Робоче місце бухгалтера.

8. Питання оцінки надійності, точності та стабільності роботи оператора, дослідження впливу психічного напруження, втоми, емоційних факторів вирішують при:

1. Технічному забезпеченні обліку;
2. Ергономічному забезпеченні обліку;
3. Соціальному забезпеченні обліку;
4. Інформаційному забезпеченні обліку.

9. Структура облікового апарату, зміст його завдань і функцій, організаційна регламентація функцій бухгалтерії здійснюються на етапі:

1. Технічного забезпечення обліку;
2. Ергономічного забезпечення обліку;
3. Організаційного забезпечення обліку;
4. Інформаційного забезпечення обліку.

10. Технічні засоби, методичні матеріали, технічна документація, відповідний персонал – це елементи:

1. Технічного забезпечення обліку;
2. Ергономічного забезпечення обліку;
3. Організаційного забезпечення обліку;
4. Інформаційного забезпечення обліку.

ТЕМА 13. ПЛАНУВАННЯ ПЕРСПЕКТИВНОГО РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

℘ Мета вивчення теми

Основною метою планування перспективного розвитку організації бухгалтерського обліку є необхідність планового зростання ефективності роботи системи бухгалтерського обліку на підприємстві з врахуванням підвищення кваліфікації обліковців, паспортизації та атестації робочих місць обліковців, розвитку інформаційних і організаційних технологій та стратегічного розвитку підприємства.

Ключові слова та поняття: удосконалення бухгалтерського обліку, кадрова політика, матеріальне забезпечення, інформаційна складова, перспективний розвиток, організаційна складова, ефективність удосконалення, економія витрат.

Основні питання

1.Основні напрями удосконалення системи бухгалтерського обліку на підприємстві

1.1. Важелі впливу на формування системи бухгалтерського обліку

1.2. Стратегічні напрямки розвитку бухгалтерського обліку

1.3. Удосконалення роботи бухгалтерського персоналу

2.Напрями перспективного розвитку бухгалтерського обліку на підприємстві

3.Ефективність заходів щодо удосконалення організації бухгалтерського обліку.

Контрольні питання

Тести для самоконтролю

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ТЕМИ ВИ ПОВИННІ:

– знати важелі впливу на формування системи бухгалтерського обліку;

– знати стратегічні напрямки розвитку бухгалтерського обліку;

– знати шляхи удосконалення роботи бухгалтерського персоналу;

– уміти будувати плани перспективного розвитку бухгалтерського обліку на підприємстві.

1.Основні напрями удосконалення системи бухгалтерського обліку на підприємстві

1.1.Важелі впливу на формування системи бухгалтерського обліку

Основним призначенням системи бухгалтерського обліку є створення інформаційного забезпечення для прийняття економічних рішень. Саме на підставі інформації, генерованої системою бухгалтерського обліку, приймаються управлінські рішення на рівні підприємства, на рівні держави і в глобальних масштабах. Сутнісною особливістю системи бухгалтерського обліку є її спрямованість на забезпечення всіх зацікавлених сторін (власників, засновників, найманих працівників, органів державного регулювання, кредиторів, інвесторів і ін.) об'єктивною та достовірною інформацією для прийняття рішень.

Оскільки середовище, в якому здійснює діяльність господарюючий суб'єкт динамічно змінюється під дією зовнішніх і внутрішніх факторів, система бухгалтерського обліку також динамічно змінюється, адже вона повинна адекватно відобразити господарські процеси та результати діяльності підприємства. З іншого боку, система бухгалтерського обліку на рівні підприємства являє собою інформаційну систему з певними індивідуальними характеристиками, притаманними тільки даному підприємству. Однак у будь-якому випадку система бухгалтерського обліку на підприємстві не є замкнутою.

Перш за все, система бухгалтерського обліку регулюється державою, оскільки кожне окреме підприємство є структурною складовою економічного простору держави. Саме на рівні держави формуються єдині правила щодо ведення бухгалтерського обліку господарюючими суб'єктами і ці правила закріплені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

У свою чергу, економіка держави є частиною світової економічної системи, об'єднаної єдиними фінансовими, ресурсними і товарними потоками. А тому виникла потреба в регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності на міждержавному рівні, що може забезпечити єдині підходи до формування інформації, що генерується системою бухгалтерського обліку окремих підприємств, які здійснюють господарську діяльність на території різних країн. Таке регулювання здійснюється Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, яка до 2000 року мала назву Комітет по розробці міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standard Committee - IASC). Комітет по розробці міжнародних стандартів бухгалтерського обліку був створений у 1973 році в Лондоні. Отже, формування системи бухгалтерського обліку, що діє в межах окремого підприємства, здійснюється під впливом взаємопов'язаних регулюючих методологічних важелів трьох рівнів: міжнародного, національного та внутрішньогосподарського (рис. 13.1).

Рада з розробки міжнародних стандартів фінансової звітності постійно переглядає відповідність чинних МСФЗ сучасним умовам та вимогам часу. Стандарти, які не відповідають таким вимогам підлягають вилученню та оновленню.

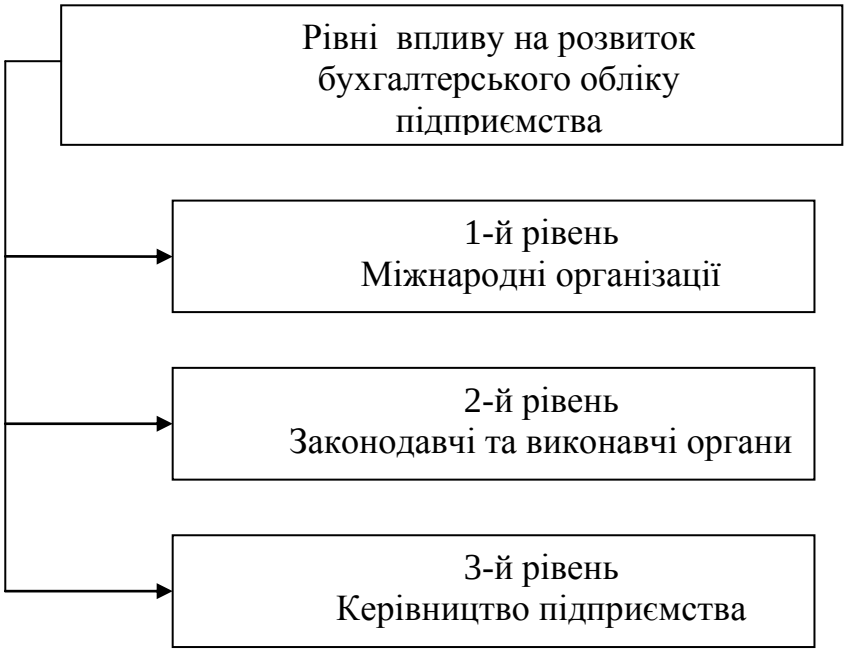


Рис.13.1. Важелі формування системи бухгалтерського обліку на підприємстві

До 2000 року Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку було розроблено та впроваджено 41 міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО – IAS, International Accounting Standard). З 2000 року по сьогодні розроблено 13 міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ – IFRS, International Financial Reporting Standard). Крім того, до більшості стандартів в допомогу користувачам, випускаються додаткові документи – пояснення, коментарі та тлумачення (ПКТ), що розробляються Комітетом з інтерпретацій (SIC, Standard Interpretation Committee). З 2005 року замість SIC- інтерпретацій IASB починає видавати інтерпретації IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee). Крім того, у 2010 році видано окремий стандарт для фінансової звітності малого та середнього бізнесу (IFRS for SME).

Отже, Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards, IFRS) - це документи, що затверджуються Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності, якими визначається порядок складання фінансової звітності.

Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності розроблена спеціальна процедура розробки міжнародних стандартів (рис. 13.2).

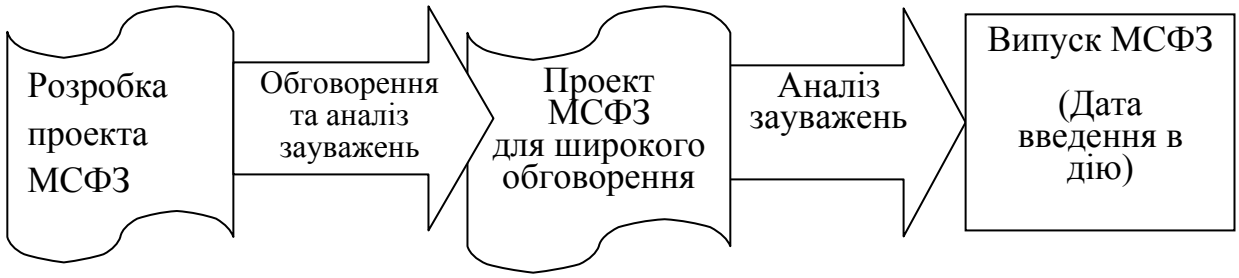


Рис. 13.2. Процес розробки та прийняття МСФЗ Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності

Процедура формування окремих стандартів проходить декілька етапів:

- створення проекту стандарту, що здійснюється на підставі виявлених проблемних питань щодо інформації про певний об’єкт обліку;

- обговорення першого проекту стандарту, в результаті якого на підставі глибокого аналізу зауважень та побажань членів Ради, формується документ для широкого обговорення;
- обговорення проекту стандарту широким кругом зацікавлених осіб, на підставі якого формується стандарт в остаточному варіантів, затверджується Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності та встановлюється термін його застосування.

Значно пожвавився процес переходу на міжнародні стандарти європейських країн у зв'язку з приєднанням їх до Європейського Союзу (ЄС), адже законодавством ЄС, а саме Четвертою директивою встановлюється жорстка вимога до фінансової звітності підприємств держав – членів Євросоюзу.

МСФЗ не є обов'язковими до використання в національних системах бухгалтерського обліку, однак для підприємств, які здійснюють операції з цінними паперами та перебувають на лістінгах фондових бірж, подання фінансової звітності з дотриманням вимог міжнародних стандартів є обов'язковим.

Спрямованість української економіки на ринкові перетворення та необхідність залучення іноземних інвестицій спонукали до реформування національної системи бухгалтерського обліку з орієнтацією її на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

Цю систему стандартизації відносять до англо-саксонської моделі або традиції бухгалтерського обліку. МСФЗ характеризуються як стандарти, що ґрунтуються на принципах (principles based standards), на відміну, наприклад, від прийнятої у США системи ГААП (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP), яка визначається як правила, що ґрунтуються на стандартах (rules based standards).

На сучасному етапі відбувається процес взаємного узгодження (конвергенції) та удосконалення систем МСФЗ та US-GAAP, а компанії, що складають звіти за МСФЗ, допущені на американський фондовий ринок. В 2011 році Комісія з цінних паперів та фондової біржі (Security Exchange Commission - SEC) США мала затвердити стратегічне рішення щодо доцільності переходу компаній США на МСФЗ. Однак, враховуючи значні витрати, що пов'язані зі зміною правил формування фінансової звітності, термін прийняття

остаточного рішення щодо переходу на МСФЗ перенесено на 2015 рік.

Стандартизація за МСФЗ не ставить на меті деталізувати всі процедури та механізми фінансового обліку, в багатьох випадках віддаючи перевагу довірі до професійного судження професійних бухгалтерів, які при вирішенні багатьох питань мають покладатися на службове сумління та дотримуватися професійної етики.

Наближення української системи обліку до МСБО розпочалося в 1998 році з прийняттям урядом України Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (рішення від 29.10.1998 р. № 1706).

В 1999 році, як і передбачалося Програмою було прийнято Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в статті першій якого міститься визначення Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку - це нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам».

Всі П(С)БО, затверджені Міністерством фінансів України, а їх станом на 2012 рік – 34, розроблені з урахуванням вимог МСБО та МСФЗ.

1.2.Стратегічні напрямки розвитку бухгалтерського обліку

Паралельно зі становленням національної системи обліку в Україні ведеться підготовка до впровадження МСФЗ у повному обсязі для тих господарюючих суб'єктів, які є емітентами цінних паперів, залучають іноземні інвестиції, займаються страховою чи фінансовою діяльністю.

В 2007 році Кабінетом міністрів України було затверджено стратегію застосування МСФЗ (розпорядження від 24.10.07 № 911-р). Одним з головних напрямків Стратегії визначено законодавче регулювання порядку застосування міжнародних стандартів. Згідно даного документа з 2010 року

передбачено обов'язкове складення фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами підприємствами-емітентами, цінні папери яких перебувають у лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку, банками і страховиками.

Іншими емітентами цінних паперів і фінансовими установами складання фінансової звітності за вимогами МСФЗ може здійснюватися за власним рішенням. Крім того, стратегічні напрямки розвитку бухгалтерського обліку в Україні передбачають:

- удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку і аудиту з метою створення інформаційної інфраструктури ринкової економіки і забезпечення сприятливого інвестиційного клімату;
- адаптацію нормативно-правової бази бухгалтерського обліку в Україні до законодавства Європейського Союзу і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- удосконалення методологічних засад облікової політики суб'єктів державного сектору економіки;
- реформування бухгалтерського обліку в секторі державного управління;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності інститутів спільного інвестування;
- удосконалення методології управлінського обліку суб'єктів господарювання;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності для малих підприємств.

У рамках реалізації одного зі стратегічних напрямків розвитку бухгалтерського обліку в Україні, а саме, адаптації законодавства з питань бухгалтерського обліку до законодавства Європейського Союзу - Міністерство фінансів вже здійснило ряд заходів.

З метою уніфікації норм бухгалтерського обліку з податковим законодавством, забезпечення складання податкової звітності за даними бухгалтерського обліку в Податковому кодексі України, що прийнятий 2 грудня 2010 р. (Постанова N 2755-VI) методологічні засади визначення доходів та витрат наближені до принципів та методів бухгалтерського обліку як в частині термінології так і в

багатоваріантності методів оцінки активів (необоротних матеріальних, нематеріальних активів, запасів), передбачених П(С)БО.

Загалом, робота щодо реформування бухгалтерського обліку в рамках адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу підвищить рівень професійного співтовариства бухгалтерів, прискорить процес інтеграції економіки нашої держави в світову спільноту та сприятиме формуванню сприятливого інвестиційного клімату.

В 2010 році Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку затвердила Порядок заповнення форм розкриття інформації та змін до них емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі (Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22.06.2010 № 981). В цьому порядку вказано, що публічні акціонерні товариства додатково розкривають інформацію про свою діяльність на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Цей Порядок набув чинності з 01.01.2011 р.

В червні 2011 року Верховною Радою було прийнято зміни до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відповідно до цих змін, публічні акціонерні товариства та фінансові установи повинні подавати звіти за МСФЗ, починаючи з 2012 року. Крім того, фінансова звітність повинна офіційно оприлюднюватися в засобах масової інформації.

Для забезпечення координації дій щодо впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності у червні 2011 року Міністерство фінансів України та Національний банк України уклали Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні Міжнародних стандартів фінансової звітності. В даному документі сторони домовилися:

- координувати діяльність у сфері запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні для забезпечення їх застосування окремими категоріями суб’єктів господарювання, визначеними законодавством, починаючи з 2012 року, поклавши на Міністерство фінансів України функції основного координатора;

- докладати максимум зусиль для успішної реалізації заходів із запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, що є додатком до цього Меморандуму;
- запропонувати приєднатися до цього Меморандуму органам влади, громадським організаціям й іншим заінтересованим особам, які поділяють закріплені ним домовленості та готові долучитися до виконання заходів із запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

Важливими рішеннями для розвитку бухгалтерського обліку згідно даного документа стали розробка концепції методологічного регулювання бухгалтерського обліку відповідно до МСФЗ та оприлюднення МСФЗ на сайті Міністерства фінансів України, з врахуванням останніх змін та доповнень, прийнятих Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності. В травні 2012 року до Меморандуму приєдналися інші організації, які мають суттєвий влив на розвиток бухгалтерського обліку в Україні:

- Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку,
- Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг,
- Державна податкова служба України,
- Державна служба статистики України,
- Проект розвитку фінансового сектору (FINREP), Всеукраїнська громадська організація «Всеукраїнський бухгалтерський клуб»,
- Всеукраїнська громадська організація «Спілка податкових консультантів України»,
- Всеукраїнська громадська організація «Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів»,
- Всеукраїнська громадська організація «Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України»,
- Всеукраїнська професійна громадська організація «Спілка аудиторів України»,
- Всеукраїнська професійна громадська організація «Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України»,
- Міжнародна громадська організація «Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів»,

- Асоціація «Українська федерація убезпечення»,
- Ліга страхових організацій України.

Програмними рішеннями об'єднаного документу стали наступні питання:

- забезпечення співробітництва з Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності щодо застосування МСФЗ;
- прийняття участі у обговоренні міжнародних стандартів фінансової звітності;
- наповнення веб-сайту з МСФЗ практичними матеріалами щодо застосування МСФЗ та його постійне оновлення;
- підготовка проекту методичних рекомендацій зі складення податкової декларації з податку на прибуток підприємств з використанням даних бухгалтерського обліку і дотриманням вимог МСФЗ;
- підготовка тематичних матеріалів з питань МСФЗ та їх застосування підприємствами, їх публікація у періодичних виданнях та надання цих матеріалів для розміщення на веб-сайті з МСФЗ і ін.

Отже стратегічне спрямування розвитку бухгалтерського обліку чітко спрямоване на застосування МСФЗ у повному обсязі.

1.3.Удосконалення роботи бухгалтерського персоналу

Важливим напрямком вдосконалення праці працівників бухгалтерії є її раціоналізація, паспортизація та атестація робочих місць. Здійснення таких заходів повинно плануватися безпосередньо в рамках розвитку підприємства. Для забезпечення успішності такої роботи на підприємстві повинна створюватися спеціальна комісія, до складу якої слід залучити головних фахівців, керівників підрозділів та представників трудового колективу.

У процесі проведення такої роботи необхідно враховувати особливості роботи працівників бухгалтерії, фізіологічні та емоційно-психологічні фактори, що сприятимуть зростанню ефективності праці у процесі господарської діяльності.

Організація робочого місця - це сукупність заходів для оснащення робочого місця пристроями і предметами праці та їх розташування в необхідному порядку. Проектування

організації робочого місця базується на розумінні змісту праці, технічного і технологічного оснащення, інформаційних зв'язків, кваліфікаційних вимог до працівників.

Правильна організація робочого місця дозволить обліковим працівникам раціонально виконувати свої функції, підтримувати високу працездатність і гарний робочий настрій.

Робоче місце бухгалтера – місце постійного або тимчасового перебування працівника під час виконання ним своїх професійних обов'язків, оснащене технічними та технологічними засобами, необхідними для здійснення професійних функцій, визначених посадовою інструкцією.

В умовах застосування інформаційних технологій головним функціональним елементом робочого місця бухгалтера є комп'ютер, призначений для введення інформації, автоматизованої обробки інформації, її систематизації, формування внутрішньої і зовнішньої звітності, забезпечення бухгалтера інформаційним ресурсом нормативно-правового та довідкового характеру.

Використання комп'ютерної техніки обумовлює необхідність розробки вимог до робочого місця бухгалтера з врахуванням комплексних ергономічних показників. Комплексні ергономічні показники поділяються на чотири групи: гігієнічні, антропометричні, фізіологічні і психофізіологічні, психологічні. До гігієнічних показників відносять освітлення, температурний режим, вологість повітря, рівень магнітних і гравітаційних полів, рівень радіації, рівень шумів і вібрацій.

Антропометричні показники визначають відповідність робочого місця розмірам і формі тіла, сили м'язів та положення центру тяжіння при переміщенні працівника у процесі здійснення професійної діяльності. Фізіологічні і психофізіологічні показники характеризують відповідність робочого місця енергетичним, швидкісним, силовим, зоровим, слуховим і іншим психофізіологічним можливостям людини. Психологічні показники враховують відповідність робочого місця природним та професійно сформованим навичкам людини, її можливостям сприйняття та опрацювання інформації.

Отже, в процесі організації ефективної роботи працівника бухгалтерської служби необхідно враховувати всі фактори, які

впливають на організацію робочого місця кожного працівника та робочої зони бухгалтерської служби, тобто службового приміщення, де розташований даний підрозділ. Визначними факторами, які впливають на ефективність роботи бухгалтерської служби, є мікроклімат приміщення, оптимальні умови якого визначено законодавством.

Оптимальними умовами праці працівників бухгалтерії є комфортна температура повітря 18-25 °С, відносна вологість повітря – 40-60%, відсутність протягів, освітленість робочої зони в межах 150-300 люкс. Для уникнення шуму в робочому приміщенні бухгалтерської служби доцільно розміщувати облікових працівників не в одній великій кімнаті, а групами в окремих кімнатах, щоб на кожного працівника припадало не менше 3-5 кв. м площі.

На організацію приміщення безпосередньо впливає форма організації бухгалтерського обліку. Так, якщо бухгалтерський облік ведеться лише одним бухгалтером, то для його роботи достатньо виділити одну невелику кімнату. Якщо ж до штату підприємства введено більше десятка посад бухгалтерів, то для забезпечення їх роботи необхідне значно більше приміщення. На ефективність праці суттєво впливає колір приміщення, оскільки колірне сприйняття навколишнього середовища визначає емоційний стан і працездатність людини.

Нераціональний колірний клімат збільшує зорову та загальну стомлюваність працівників. Для здійснення організаційних заходів з підвищення ефективності роботи бухгалтерської служби, робочі місця працівників бухгалтерії необхідно паспортизувати, атестувати та в подальшому здійснювати їх раціоналізацію. *Атестація та паспортизація робочих* місць дає змогу комплексно оцінити технічний і організаційний стан робочих місць, умови праці й техніки безпеки, можливості зростання кваліфікаційного потенціалу працівників. *Атестація робочих місць* це процедура визначення ступеня шкідливості та небезпечності виробничих чинників на робочому місці, що можуть негативно впливати на здоров'я працівників на фізичному та генетичному рівні для подальшого підтвердження їх права на соціальні гарантії. *Атестація робочих місць* проводиться на підприємствах і організаціях незалежно від форм власності й господарювання, де технологічний процес, використовуване обладнання,

сировина та матеріали є потенційними джерелами шкідливих і небезпечних виробничих факторів, що можуть несприятливо впливати на стан здоров'я працюючих, а також на їхніх нащадків як тепер, так і в майбутньому.

В процесі атестації робочих місць (рис. 13.3) можна виявити відхилення від нормативних вимог або від конкретних

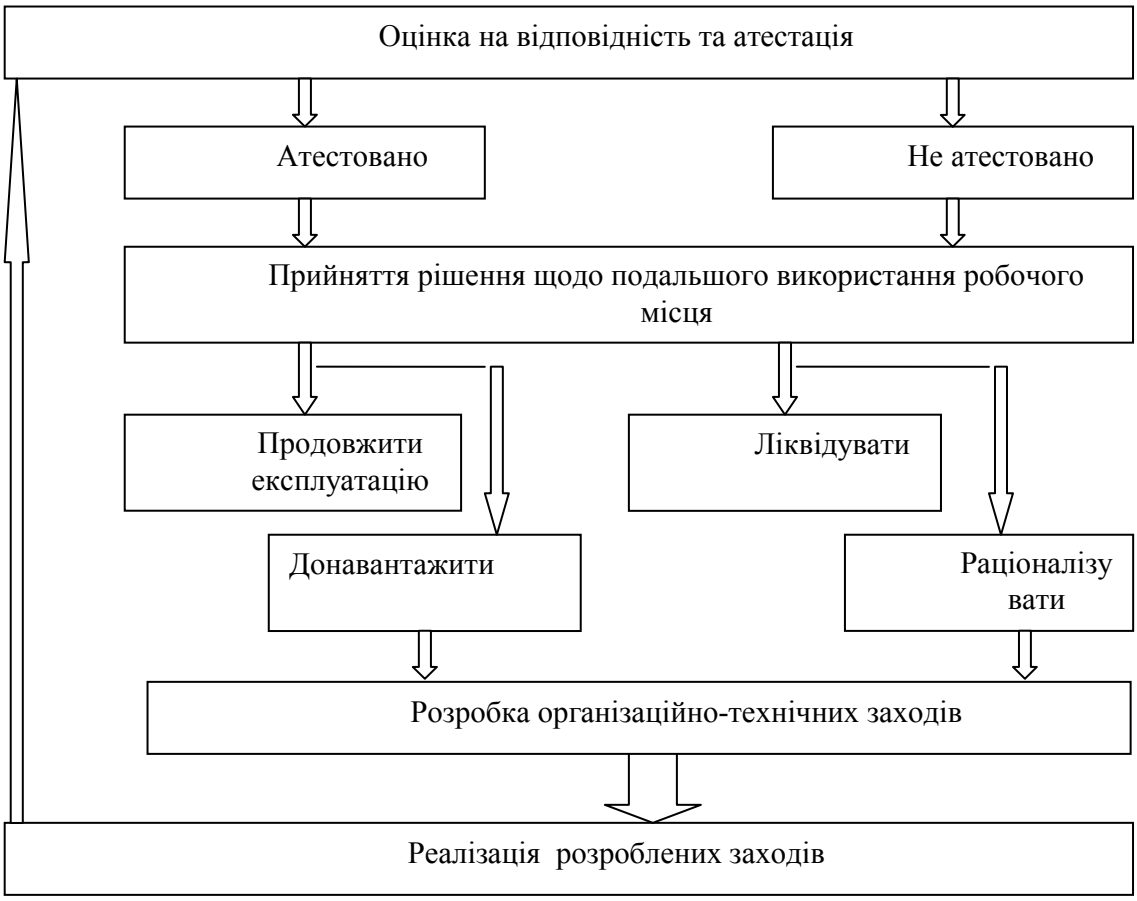


Рис.13.3. Процес атестації та раціоналізації робочих місць

потреб виробничого процесу чи виконавця і вдосконалити організацію робочого місця. У результаті атестації по кожному робочому місцю приймається одне з таких рішень:

- продовжувати експлуатацію без змін;
- дозавантажити робоче місце;
- раціоналізувати;
- ліквідувати робоче місце.

Основною метою атестації є регулювання відносин між власником або уповноваженим ним органом та працівником у сфері реалізації прав на безпечні умови праці.

Атестація передбачає:

- проведення санітарно-гігієнічних досліджень факторів виробничого середовища, складнощі та напруженості трудового процесу на робочому місці;
- установлення ступеня шкідливості та небезпечності праці;
- обґрунтування віднесення робочого місця до категорії з важкими (особливо важкими) та шкідливими (особливо шкідливими) умовами праці;
- визначення (підтвердження) права працівника на пільгове пенсійне забезпечення за роботу в несприятливих умовах.

Атестація проводиться атестаційною комісією, склад та повноваження якої визначаються наказом по підприємству, в терміни, передбачені колективним договором, але не рідше ніж один раз на п’ять років. До проведення атестації можуть залучатися проектні та науково-дослідні установи, професійні спілки, державні інспекції. Позачергові атестації здійснюються у випадках корінних змін умов та характеру праці за ініціативою працедавця, профспілкової організації, трудового колективу, органів Державної експертизи за участі санітарно-епідеміологічної служби Міністерства охорони здоров’я.

Наслідком проведення атестації робочих місць може бути комплексна оцінка факторів виробничого середовища, їх відповідність стандартам безпеки праці та визначення технічних і організаційних кроків, направлених на забезпечення таких стандартів.

Паспортизація робочих місць – це їх облік і оформлення паспортом, в якому вказують нормативні значення організаційно-технічних показників, фактичні їх значення та рівень відхилень на момент проведення паспортизації.

Раціоналізація робочих місць – це сукупність організаційно-технічних засобів, спрямованих на вдосконалення діючих робочих місць з метою їх більш ефективного використання.

Паспортизація, атестація та раціоналізація спрямовуються на досягнення кінцевої мети – оптимізації витрат на здійснення робіт по забезпеченню бухгалтерського обліку на підприємстві.

2. Забезпечення перспективного розвитку організації бухгалтерського обліку на підприємстві

Ефективна робота системи бухгалтерського обліку базується на таких основних складових як:

- кваліфікаційний рівень кадрів;
- матеріальне забезпечення;
- інформаційне забезпечення;
- рівень організації.

Отже, організація перспективного розвитку бухгалтерського обліку повинна спрямовуватися на розвиток та вдосконалення кожної зі складових системи.

Кваліфікаційний рівень кадрів. Основою удосконалення бухгалтерського обліку на підприємстві є підвищення рівню економічних знань та кваліфікаційного рівню працівників бухгалтерії. Така складова забезпечується рівнем знань та умінь працівників бухгалтерського обліку. Хоча існують довідники кваліфікаційних характеристик фахівців з бухгалтерського обліку, законодавчо вимоги до рівня кваліфікації персоналу бухгалтерії не встановлюються.

Однак роботодавці встановлюють вимоги, які включають рівень підготовки та досвід роботи. Що до рівня підготовки, то він підтверджується наявністю диплома магістра зі спеціальності «Облік і аудит», досвід роботи підтверджується трудовою книжкою та бажано не менше трьох років.

Перспективним напрямом в удосконалення кадрового забезпечення є підвищення кваліфікації облікового персоналу шляхом їх додаткового навчання сертифікації.

Сертифікація фахівців з бухгалтерського обліку здійснюється за декількома програмами національними та міжнародними громадськими професійними організаціями (розглянуто у темі 4).

Матеріальне забезпечення. Матеріальна складова передбачає забезпечення робочих місць високоефективними засобами праці – комп’ютерною технікою та сучасним програмним забезпеченням. Удосконалення програмного забезпечення повинно здійснюватися у напрямі збільшення кількості та якості оперативної інформації для прийняття управлінських рішень.

Інформаційна складова. Удосконалення інформаційного забезпечення повинно здійснюватися у напрямі розширення методологічної бази за рахунок використання методів таких наук як кібернетика, математика, статистика, психологія, інформатика, тощо. Система обліку, якій притаманні методологічні прийоми різних наук набуває нової якості, та володіє синергетичним ефектом. Такі системи можуть бути інтегрованими та мати такі якісні характеристики, що дозволяють забезпечити інформацією максимальну кількість споживачів.

Важливим напрямом планування удосконалення є упровадження на підприємстві системи управлінського обліку. На даному етапі управлінський облік розглядається не тільки як внутрішньогосподарський облік, а як система, інформаційного забезпечення управлінського апарату будь-якого рівню з питань обліку, аналізу та контролю як окремого об'єкта так і діяльності підприємства в цілому.

Перспективним напрямом є впровадження стратегічної системи обліку, заснованої на інтеграції обліку з маркетингом і визначенням фінансових результатів за місцями їх отримання (групами населення, географічними зонами тощо). Така система повинна забезпечувати інформацією управлінський апарат стратегічними показниками розвитку підприємства, його становища у майбутньому.

Організаційна складова. Основні напрями удосконалення організаційної складової бухгалтерського обліку полягають у визначенні якісного та кількісного показників облікового персоналу та атестації і раціоналізації робочих місць. До цих напрямів відноситься розробка технологічних карт операцій та операційних процедур.

Технологічна карта операцій – форма технологічної документації, в якій наведено опис усього процесу здійснення операцій працівниками бухгалтерії, та здійснено описання окремих операційних процедур, закріплених за окремими посадовими особами. У таких операційних процедурах надається точний опис інструкцій щодо виконання тієї чи іншої операції.

Операційна процедура – це окрема частина операції, що є послідовністю дій, які виконуються одним працівником на одному робочому місці. Критерієм виокремлення окремої процедури є необхідність виділення проміжного результату, що

здійснюється на одному робочому місці і є обов'язковим для обліку або управління.

Планування розвитку організації бухгалтерського обліку на підприємстві включає в себе визначення проблемних місць в організації напрями їх усунення шляхом впровадження певних заходів, прийняття технічних, технологічних і кадрових рішень. При цьому, як правило, аналізуються декілька варіантів вирішення проблемних питань (рис.13.4).

Засобом формалізації результатів планування розвитку бухгалтерського обліку виступають плани. Залежно від завдань, що їх вони виконують, плани поділяють на кілька видів:

за періодом охоплення,

за рівнем розробки,

за функціональним призначенням.

Так, за **періодом охоплення** виокремлюють перспективні (визначають центральний напрям розвитку бухгалтерського обліку), річні та поточні (охоплюють коло заходів по удосконаленню обліку на відповідний період).

За **рівнем розробки** виділяють плани вищої ланки (випрацьовуються в результаті централізованого планування) та плани первинної ланки (розробляються головним бухгалтером установи, організації) плани.

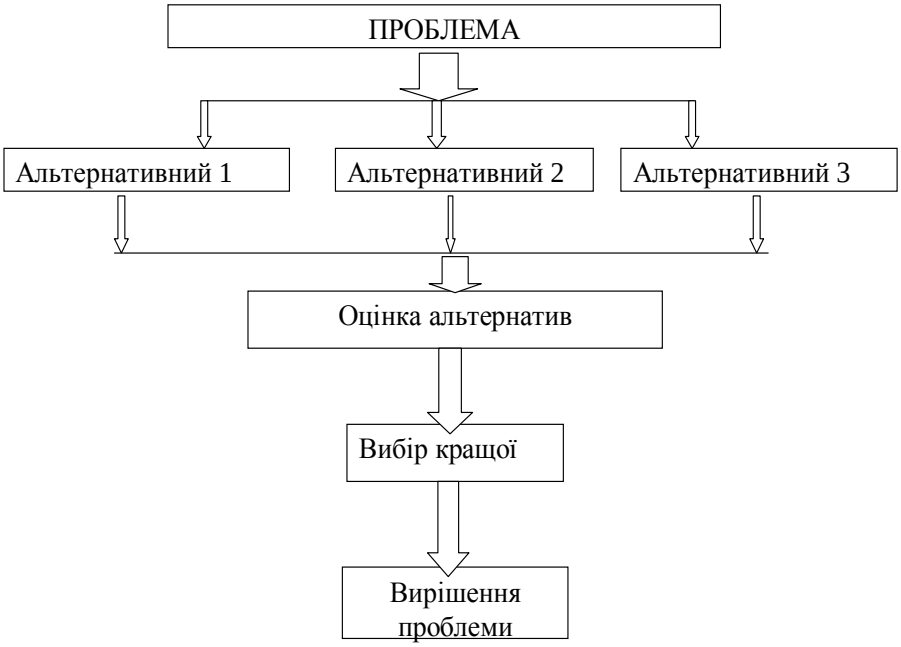


Рис. 13.4. Загальна схема вирішення питань вдосконалення організації обліку на підприємстві

За **функціональним призначенням** розрізняють:

- плани удосконалення методології та методики бухгалтерського обліку (метою є розробка нормативних документів, застосування прогресивних методів бухгалтерського обліку, розробка та впровадження облікових задач із застосуванням ПК);
- плани удосконалення організації технології облікового процесу (за мету ставиться впровадження прогресивних форм бухгалтерського обліку, розробка і впровадження нових облікових носіїв, більш раціональних схем обігу носіїв облікової інформації, раціоналізація виконання облікових завдань в цілому в часі і просторі);
- плани удосконалення організаційної форми бухгалтерського обліку, організаційної побудови бухгалтерської служби установи та організаційного забезпечення (метою виступають вибір і впровадження іншої організаційної форми бухгалтерського обліку, вироблення і застосування більш раціональної моделі організаційної

побудови бухгалтерської служби, удосконалення складу структурних підрозділів бухгалтерської служби);

- плани розвитку інформаційного та технічного забезпечення (за мету ставиться розробка і впровадження інформаційних моделей, раціоналізація опрацювання носіїв інформації, що складають поле інформаційного забезпечення, подальша автоматизація робіт бухгалтерського підрозділу через поповнення парку технічного забезпечення, запровадження програмного забезпечення роботи працівників бухгалтерії);

- плани соціального розвитку колективу та їх ергономічного забезпечення (метою є підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації персоналу бухгалтерії, визначення кваліфікаційного рівня відповідно до атестації; поліпшення та впровадження мотиваційної моделі щодо праці облікових працівників; поліпшення морального мікроклімату та більш повне задоволення матеріальних потреб: формування колективної свідомості в структурному підрозділі; оптимізація ергономічних характеристик умов праці бухгалтерської служби);

- плани науково-дослідницьких і експериментальних робіт (на меті виступає розробка пропозицій по удосконаленню системи бухгалтерського обліку, їх примноження й опрацювання).

Плани можуть бути подані у вигляді таблиці, в підметі якої формується склад заходів щодо розвитку бухгалтерського обліку, а за присудком зазначаються відповідальні виконавці та вказуються терміни виконання чи у вигляді тексту, що містить зазначену інформацію за присудком в розрізі перелічених заходів.

Обов’язковою частиною плану є обґрунтування останнього з визначенням затрат на реалізацію плану та ефективності його впровадження).

Стадія друга - складання технічного і робочого проектів. Вони включають перелік робіт, пов'язаних з розробкою різноманітних рішень щодо інформаційного забезпечення процесу управління підприємством у цілому і окремих його структурних підрозділів, щодо програмного та методичного забезпечення, вибору алгоритмів автоматизованої діяльності. При цьому необхідно враховувати складність робіт, оскільки тут переплітається ряд факторів: високий рівень спеціалізації

управлінської праці; її поділ та кооперація, що зумовлює участь у реалізації однієї функції цілого ряду відділів, працівників апарату управління. Тому тут спочатку слід провести інвентаризацію функцій управління з викладенням схеми їх реалізації, зазначенням конкретних учасників, їх місця і ролі в управлінському процесі. З цією метою по кожному відділу складають органіграму управління, де зазначають функції, процес та послідовність їх реалізації, виконавців, способи виконання, затвердження, контроль за виконанням тощо.

Стадія третя - впровадження проекту. На цій стадії здійснюються такі роботи: підготовка підприємства в цілому і бухгалтерії зокрема до впровадження автоматизованої системи збору, обробки і передачі інформації; навчання персоналу користуванням цією системою; комплектація системи бухгалтерського обліку; монтажні та пускові роботи; здавання системи у експлуатацію. На цьому етапі роботи повинні бути оформлені Актом приймання об'єкту в експлуатацію, який повинна оформити компетентна комісія.

Планування організаційно-правового забезпечення обліку включає розробку і впровадження правових регламентів, положень про бухгалтерію та її структурні підрозділи, розробку і впровадження посадових інструкцій, графіків, забезпечення роботи бухгалтерії функціональними картами.

3.Ефективність заходів щодо удосконалення організації бухгалтерського обліку

Заходи щодо удосконалення організації бухгалтерського обліку мають переслідувати мету покращення методологічного і організаційного стану системи бухгалтерського обліку як складової загального процесу управління. Найбільш повна характеристика ефективності заходів щодо розвитку бухгалтерського обліку досягається в результаті комплексного дослідження досягнутих результатів.

При плануванні розвитку бухгалтерського обліку необхідно враховувати очікувану ефективність планованих заходів, яка може виражатися як у абсолютних так і у відносних показниках, як у кількісних так і у якісних.

До якісних показників відносяться ті, які показують ступінь поліпшення методології, організації, технічного забезпечення, аналізу, контролю.

Економічні показники характеризують ефективність впровадження запланованих заходів. Такими показниками можуть бути: коефіцієнт зміни трудомісткості, абсолютна і відносна економія витрат, рівень непродуктивних сил і інше. Коефіцієнт зміни трудомісткості розраховується як співвідношення базової трудомісткості до фактичної.

$$K_{зт} = \frac{T_{базова}}{T_{фактична}},$$

де

$T_{базова}$ – трудомісткість за базовий період,

$T_{фактична}$ – трудомісткість за розрахунковий період.

Одним з показників трудомісткості є коефіцієнт навантаження на одного облікового працівника, який розраховується через співвідношення середньоспискової чисельності працюючих ($Ч_{с/сп}$) до кількості облікових працівників ($Ч_{обл}$).

$$K_{нав} = \frac{Ч_{с/сп}}{Ч_{обл}}.$$

Ефективність впроваджених заходів також характеризує і абсолютна економія витрат. Такий показник можна розрахувати шляхом порівняння фактичних витрат на здійснення облікових робіт до впровадження змін (витрат базового періоду) і фактичних витрат аналогічного періоду після впровадження вдосконалюючи заходів.

$$E_{ва} = B_б - B_ф,$$

де

$E_{ва}$ – абсолютна економія витрат,

$B_б$ – витрати в базовому періоді,

$B_ф$ – фактичні витрати у розрахунковому періоді.

Для визначення ефекту економії витрат у відсотках, слід розраховувати коефіцієнт відносної економії витрат:

$$K_{відн} = \frac{B_б - B_ф}{B_ф} 100\%.$$

Ефективність роботи бухгалтерії може характеризувати рівень непродуктивних витрат. До таких непродуктивних витрат слід віднести штрафи, пені, неустойки, що були понесені з вини працівників бухгалтерії через невчасне подання звітності, допущені помилки чи прорахунки в розрахунках з державним бюджетом або контрагентами. Співвідносити величину непродуктивних витрат можна з різними базами, наприклад, з загальною сумою витрат, обсягами отриманих доходів або обсягами реалізації і ін.

$$K_{непрод.} = \frac{B_{н/пр}}{O_{р/прод}},$$

де

$B_{н/пр}$ – сума непродуктивних витрат (штрафи, пені, неустойки),

$O_{р/прод}$ – обсяги реалізації продукції .

Впровадження сучасних інформаційних технологій в облікову систему підприємства є потужним заходом, що сприяє удосконаленню обліку. Ефективність автоматизації обліку визначається не тільки в цілому, а й за окремими етапами та операціями облікового процесу.

Втім більшість заходів щодо організації процесу бухгалтерського обліку не підлягають прямому розрахунку і визначенню ефекту у грошовому вимірі, впливаючи при цьому на підвищення ефективності всіх функцій управління установою.

Рівень автоматизації облікового процесу безпосередньо впливає на обсяг трудових затрат облікового апарату, швидкість та якість виконання облікових завдань, а отже й якість виконання управлінських рішень. Впровадження автоматизованої системи обробки інформації щодо процесу

бухгалтерського обліку потребує і впровадження проекту визначення ефективності зазначеного заходу.

Здійснення розрахунку витрат на розробку та впровадження проекту автоматизації облікового процесу слід починати з визначення складу останніх. Зокрема, до зазначених витрат відносять витрати на придбання програмного продукту від моменту його підготовки до впровадження, а також придбання, налагодження та впровадження засобів передавання та обробки даних. Отже, витрати на розробку та впровадження проекту визначаються за формулою:

$$B_{авт} = B_{прогр.забезп.} + B_{обч.техн.}$$

де

$B_{авт}$ – загальна сума витрат на впровадження комп'ютеризованого обліку,

$B_{прогр.забезп.}$ – витрати на придбання (розробку) програмного забезпечення та його адаптацію,

$B_{обч.техн.}$ – витрати на придбання обчислювальної техніки.

Показниками ефективності автоматизації бухгалтерського обліку виступають:

· річна економія;

· річний економічний ефект;

· коефіцієнт економічної ефективності;

· термін окупності.

Показник річної економії від впровадження системи автоматизованої обробки інформації є розрахунковим і визначається на підставі показників річної економії, отриманої за рахунок удосконалення управління при використанні інформації в умовах автоматизації бухгалтерського обліку (тис. грн.) та річної економії, отриманої від зменшення витрат на обробку бухгалтерської інформації в умовах автоматизації бухгалтерського обліку (тис. грн.), шляхом їх складання.

Очікуваний річний економічний ефект ($Ee_{авт}$) визначається за формулою:

$$Ee_{авт} = \kappa_{н} B_{авт.},$$

де

$\kappa_н$ – нормативний коефіцієнт капітальних вкладень ($\kappa_н$ » 0,15).

Коефіцієнт економічної ефективності витрат на розробку та впровадження проекту визначається співвідношенням річної фактичної економічної ефективності річних витрат на розробку та впровадження й обслуговування проекту. Якщо коефіцієнта капітальних вкладень нижчий ніж коефіцієнт економічної ефективності ($К_{ее}$), то це свідчить на користь прийняття рішення про впровадження проекту автоматизації бухгалтерського обліку. При цьому термін окупності ($T_{ок}$) витрат на проект автоматизації ($B_{авт}$) визначається за формулою:

$$T_{ок} = B_{авт.} / Ee_{авт.}$$

Згідно з установленою величиною $\kappa_н$ допустимий термін окупності витрат на впровадження проекту дорівнює 3,3 року.

Результати означених розрахунків оформлюються у таблиці і являються обґрунтуванням плану автоматизації бухгалтерського обліку установи.

При запровадженні заходів з удосконалення організації обліку на підприємстві слід визначати чисту дисконтовану вартість проекту як різницю між поточною вартістю всіх грошових надходжень та поточною вартістю всіх понесених витрат.

Формула для визначення дисконтованої вартості:

$$ДВ = \sum_{n-1} П_i Кд_i - S_{inv},$$

де

$ДВ$ – чиста дисконтована вартість,

$П_i$ – прибуток в і-му періоді,

$Кд_i$ – коефіцієнт дисконтування в і-му періоді,

S_{inv} – загальна вартість інвестицій у проект.

Коефіцієнт дисконтування визначається за формулою:

$$Кд_i = \frac{1}{(1+r)^N} \ ,$$

r –ставка відсотка або банківський обліковий відсоток),
N – кількість періодів (років)

При плануванні перспективного розвитку слід розраховувати ефективність здійснення суттєвих витрат. А всі розрахунки слід перевіряти виходячи з бухгалтерської логіки та стратегій господарюючого суб'єкта.

Контрольні питання

1. Розкрийте сутність та завдання перспективного розвитку бухгалтерського обліку на рівні держави.
2. Охарактеризуйте основні фактори впливу на розвиток системи бухгалтерського обліку.
3. Дайте характеристику основних стратегій розвитку системи бухгалтерського обліку.
4. Розкрийте основні завдання перспективного розвитку бухгалтерського обліку на рівні підприємства,
5. Охарактеризуйте сутність планування удосконалення кадрового забезпечення бухгалтерського обліку.
6. Як здійснюється паспортизація та атестація робочих місць працівників бухгалтерії?
7. В чому заключається раціоналізація робочих місць працівників бухгалтерського обліку.
8. Розкрийте сутність планування удосконалення матеріальної складової.
9. Охарактеризуйте організаційну та інформаційну складові планування удосконалення бухгалтерського обліку на підприємстві.
10. Розкрийте зміст технологічної карти операцій та операційної процедури.
11. Охарактеризуйте основні показники ефективності впровадження заходів удосконалення.

Тести для самоконтролю

1. Плани розвитку обліку, контролю і аналізу за термінами виконання поділяють на плани:

1. Первинної, середньої та вищої ланок;
2. Індивідуальні і галузеві;
3. Основні та допоміжні;
4. Перспективні, річні, поточні.

2. Плани розвитку обліку, контролю та аналізу оформляють ...

1.Графіками;
2.Моделями;
3.Таблицями;
4.Шляхом анкетування.

3. Методологічне керівництво бухгалтерським обліком в Україні здійснює:

1.Державна служба статистики України;
2.Податкова адміністрація України;
3.Міністерство фінансів України;
4.Федерація бухгалтерів та аудиторів України.

4. До якого виду планів розвитку облікового, контрольного і аналітичного процесів можна віднести розробку та впровадження посадових інструкцій, графіків, стандартів?

1.Розвитку виробничого і технічного забезпечення;
2. Розвитку організаційно-правового забезпечення;
3. Соціального розвитку колективу;
3. Науково-дослідних і експериментальних робіт.

5. Показники ефективності заходів щодо удосконалення бухгалтерського обліку, економічного контролю і аналізу є:

1.Кількісними та якісними;
2.Плановими і фактичними;
3. Базовими та похідними;
4. Прямими і непрямими.

6. Розвиток обліку, контролю і аналізу вимагає ... планування.

1.Річного, квартального та місячного;
2.Прямого і непрямого;
3.Перспективного і поточного;
4.Кількісного та якісного.

7. Обстеження стану обліку на підприємстві здійснюється з метою ...

1.Підвищення його конкурентоспроможності;
2.Розробки посадових інструкцій для облікових працівників;
3. Його регламентації;
4. Оцінки стану обліку і виявлення недоліків.

8. Раціоналізація робочих місць – це:

1.Сукупність організаційно-технічних заходів, спрямованих на удосконалення діючих робочих місць;
2. Оснащення робочого місця комп'ютерною технікою;;
3. Забезпечення робочого місця бухгалтера технологічною картою;
4. Забезпечення робочого місця бухгалтера поворотним стільцем.

9. Основним документом для впровадження облікового, контрольного і аналітичного завдання є:

1. Бізнес-план;
2. Аудиторський висновок;
3. Експертна оцінка;
4. Наказ (розпорядження) керівника підприємства..

10. Хто узагальнює, затверджує і контролює план розвитку обліку, контролю і аналізу в підприємстві?

1. Головний бухгалтер підприємства;
2. Керівник підприємства (або його заступник);
3. Комісія, призначена керівником підприємства;
4. Внутрішній аудитор підприємства.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

Нормативно-правові акти

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV // [Електронний ресурс]: Закон України. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print

2. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів і документів та розрахунків від 11 серпня 1994 р. N 69//[Електронний ресурс]: Режим доступу: http://www. minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. // [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control

4. Кодекс законів про працю: Закон України №29/97-ВР від 19 жовтня 2000р.// [Електронний ресурс]: Закон України. – Режим доступу: http://www.jobs.ua/ukr/kzot/

5. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку від 29 грудня 2000 року N 356// [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/

6. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами. Затв. МФУ від 25.06.2003р.№422. // [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id

7. Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку. Наказ Міністерства праці та соціальної політики від 26.09.2003р. №269.// http://www.dtkt.com.ua/documents/dovidnyk/

8. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. // [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/_

9. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року N 2755-VI// [Електронний ресурс]: Закон України. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print

10. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 ″Основні вимоги до фінансової звітності″: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р.№ 873. // [Електронний ресурс]:– Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 р. №237// [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11

«Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000р. № 20// [Електронний ресурс]:– Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. // [Електронний ресурс]:– Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. // [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000р. № 353. // [Електронний ресурс]:– Режим доступу:
http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам". Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003р. № 318. // [Електронний ресурс]: – Режим доступу:
http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055

15. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р.№ 433. // [Електронний ресурс]: – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=373066&cat_id=293536

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах": Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. №137// [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби". Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 // [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055

18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. // [Електронний ресурс]: Закон України. – Режим

доступу:
http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055
19. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. // [Електронний ресурс]:Режим доступу: http://buhgalter911.com
20. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1999 р. № 996-XIV-ВР // [Електронний ресурс]: Закон України. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14
21. Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку. Наказ МФУ від 09.12.2011 N 1591 // [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1556-11
22. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Закон України № 2464-VI – ВР від 08 липня 2010 р. // [Електронний ресурс]: Закон України. – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/documents/12162.html
23. Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління НБУ від 15.12.2004р. №637 // [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05
24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено Наказом МФУ 07.02.2013 № 73// [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/

Основні

1. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закл. – 3-є вид., доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець, С.М. Лайчук, О.В.Олійник, М.М. Шигун. – Житомир : Рута, 2002. – 592 с.
2. Кундря-Висоцька О.П. Організація обліку: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. – 2-ге вид., стер. / О.П. Кундря-Висоцька. – К. : Алерта, 2007. – 223 с.

3. Кужельний М.В. Організація обліку: підручник для студ. вищ. навч. закл. / М.В. Кужельний. – Київ : Центр учбової літератури, 2010. – 351 с.
4. Організація бухгалтерського обліку навчальний посібник / За редакцією В.С. Леня. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
5. Сльозко Т.М. Організація обліку: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Т.М. Сльозко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.
6. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. – К. : КНЕУ, 2004. – 412 с.

Додаткові

1. Акименко О.Ю. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / О.Ю. Акименко, О.І. Волот, В.В. Гливенко, І.М. Гончаренко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 695 с.
2. Кругляк Б.С. Бухгалтерський облік: організаційно-методологічні аспекти: навч. посіб. / Б.С. Кругляк, Т.П. Боднар, О.Б.Зайцева, В.Д. Слободян. – Хмельницький, 2001. – 286 с.
3. Михайлов М.Г. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу: навч. посіб. для студ. вищ навч. закл. / М.Г. Михайлов – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
4. Нападовська Л.В. Управлінський облік. навч. посіб. / Л.В. Нападовська, О.А. Бакурова, В.М. Горностаєва, О.І. Мазіна. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 346 с.
5. Островерха Р.Е. Організація обліку: навч.-метод. посіб. / Р.Е. Островерха. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2008. – 316 с.
6. Рудницький В.С. Організація первинного обліку та економічного аналізу на прикладі підприємств торгівлі: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / В.С. Рудницький, І.Д. Лазаришина, В.І. Бачинський, В.Л. Поліщук. – К. : Професіонал, 2004. – 480 с.

Список серверів інформації в мережі INTERNET

1. http:zakon.rada.gov.ua – офіційний сайт Верховної Ради України.
2. www.byhgalter.com – веб-сайт газети «Бухгалтерія».
3. www.minfin.gov.ua – офіційний сайт Міністерства фінансів України.
4. www.nbuv.gov.ua – офіційний сайт національної бібліотеки ім. В. Вернадського.
5. www.osvita.org.ua – каталог освітніх сайтів, літератури, перелік видавництв.

Додаток А

Принципи обліку та принципи організації обліку

№з/п	Принципи обліку, згідно Закону України "Про бухгалтерський облік і звітність"	№ з/п	Принципи організації обліку
1	Автономність	1	Розподілу праці
2	Обачність (завбачливість)	2	Підпорядкованості загальній логіці управління економікою
3	Повне висвітлення (відображення)	3	Доцільності наближення функції обліку до центрів прийняття рішень
4	Послідовність	4	Делегування повноважень і відповідальності бухгалтерів
5	Безперервність	5	Взаємодії різних видів обліку

6	Нарахування і відповідність доходів і витрат	6	Взаємодії різних функцій управління
7	Превалювання (перевага, пріоритет) суті над формою	7	Динамічності
8	Історична (фактична) собівартість	8	Безперервності
9	Єдина грошова одиниця	9	Системності
10	Періодичність	10	Всебічності
	–		Спеціалізації
	–		Адаптивності
			Комплексності
	–		Субординації
			Ритмічності
			Прямоточності
			Пропорційності
			Пралельності
			Цілісності
			Кооперації

*

Додаток Б

Витяг із Методичних рекомендацій із застосування регістрів бухгалтерського обліку, затверджених МФУ N 356 від 29.12.2000

16. Ці Методичні рекомендації передбачають застосування таких регістрів бухгалтерського обліку.

Номери		Найменування та призначення регістрів	Формат бланка
Журналів	Відомостей		
1	2	3	4
		Облік грошових коштів та грошових документів	
1	-	Журнал 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33	на 4 сторінках формат

-	1.1	Відомість за дебетом рахунку 30	А4 х 1,5
-	1.2	Відомість за дебетом рахунку 31	
-	1.3	Відомість за дебетом рахунку 33	
		Облік довгострокових та короткострокових позик	на 4 сторінках формат А4
2	-	Журнал 2 за кредитом рахунків 50, 60	
		Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань	
3		Розділ I Журналу 3. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків і резерву сумнівних боргів (за кредитом рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68)	на 1 сторінці формат А4 х 1,5
		Розділ II Журналу 3. Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових та поточних зобов'язань (за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69)	"
	3.1	Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками	А4 х 1,5
	3.2	Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами	"
	3.3	Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками	"
	3.4	Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів	"
	3.5	Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями	"
	3.6	Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом	"
		Облік необоротних активів та фінансових інвестицій	
4		Розділ I Журналу 4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19)	на 1 сторінці формат А4
	-	Розділ II Журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35)	"
	4.1	Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій	"
	4.2	Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій	"
	4.3	Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів	"
		Облік витрат	
5,5А*	-	Розділ I Журналу 5 і Журналу 5 А за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 і розділ II Журналу 5 і Журналу	на 1 сторінці формат

		5 А за кредитом рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6	А4 х 1,5
	-	Розділ III Журналу 5 за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91	на 2 сторінках формат А4 х 1,5
	-	Розділ III А Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84, 91	"
	-	Розділ III Б Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 39, 65, 66	"
		Розділ IV Журналу 5 і Журналу 5 А Аналітичні дані до рахунка 28 "Товари"	на 1 сторінці формат А4 х 1,5
	5.1	Відомість аналітичного обліку запасів	на розвороті двох сторінок формат А4
6		Облік доходів і результатів діяльності	
	-	Журнал 6 за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79	на 2 сторінках формат А4
	-	Розділ II "Аналітичні дані про доходи"	"
		Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань	
7	-	Журнал 7 за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49	на 1 сторінці формат А4
	7.1	Відомість аналітичних даних рахунку 42 "Додатковий капітал"	"
	7.2	Відомість аналітичних даних рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"	"
	7.3	Відомість аналітичних даних рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"	"
-	8	Відомість позабалансового обліку	на 1 сторінці формат А4
-		Головна книга	аркуш формат А4
-		Реєстр депонованої заробітної плати	аркуш формат А5
-		Бухгалтерська довідка	на 1 сторінці формат А6
-		Аркуш-розшифровка	на 1 сторінці формат А5

_____

* При необхідності бланк друкується у форматі А3.

Додаток В

НАКАЗ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ

від 4 січня 20___ р. №1

На виконання вимог Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XI (далі – Закон № 996), національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО), затверджених наказами Міністерства фінансів України, інших нормативних актів, маючи право вибору облікової політики з метою дотримання підприємством єдиної методики відображення в бухгалтерському обліку і звітності господарських операцій та порядку оцінки об'єктів обліку, НАКАЗУЮ:

Встановити на підприємстві таку облікову політику:

І. Теоретико-методичний блок облікової політики передбачає забезпечити методику бухгалтерського обліку, спираючись на теорію та методику бухгалтерського обліку:

1. Класифікацію активів та зобов'язань здійснювати виходячи з терміну один рік.

2. Для визначення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів визначення строку їх корисного використання, вибору методу нарахування амортизації в момент введення їх в експлуатацію та протягом подальшого використання створити постійно діючу інвентаризаційну комісію.

3. Встановити такі методи обліку та принципи оцінки активів та зобов'язань підприємства:

3.1 Визнання, оцінку та облік основних засобів здійснювати відповідно до П(С)БО № 7 "Основні засоби". Одиницею обліку визначити окремий об'єкт основних засобів та інших матеріальних необоротних активів. Групування основних засобів в аналітичному обліку провадити згідно з вимогами Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Мінфіну України від 30.11.99. р. № 291 (далі – Інструкція № 291).

3.2. Амортизацію об'єктів основних засобів нараховувати у такий спосіб:

- будівлі та споруди – прямолінійним методом, виходячи зі строку корисного використання 20 років;
- машини, устаткування та інші об'єкти основних засобів – прямолінійним методом виходячи зі строку корисного використання 5 років.

3.3. Ліквідаційну вартість об'єктів основних засобів прийняти рівною нулю.

3.4. Переоцінку (дооцінку та уцінку) балансової вартості основних засобів до їхньої справедливої вартості проводити раз на рік станом на 31 грудня, якщо їхня залишкова вартість відхиляється від справедливої більш ніж на 10%. Справедливу вартість зазначених активів формувати на рівні вільних ринкових цін на аналогічні активи з урахуванням рекомендацій, викладених у додатку до П(С)БО " Об'єднання підприємств". Розрахунок, необхідний для переоцінки зазначених активів та відображення її результатів в обліку, складає постійно діюча інвентаризаційна комісія і затверджує голова цієї комісії.

3.5. Фінансові інвестиції відображати в обліку і звітності відповідно до П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" з урахуванням вимог П(С)БО 13 "Фінансові інструменти".

3.6. Визнання, оцінку та облік дебіторської заборгованості здійснювати відповідно до П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість".

3.7. Товарно-матеріальні цінності визнавати, оцінювати та обліковувати згідно з вимогами П(С)БО 9 "Запаси". Одиницею запасів визначити кожне найменування цінностей.

3.8. Для обліку транспортно-заготівельних витрат відкрити субрахунки "Транспортно-заготівельні витрати" до відповідних рахунків запасів.

3.9. Предмети строком використання менше одного року обліковувати на рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети". У момент передачі таких активів в експлуатацію списувати їх з балансу з одночасною організацією їх оперативного кількісного обліку за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку фактичного використання таких предметів.

3.10. Запаси, які не принесуть економічних вигод у майбутньому, визначати неліквідними і списувати в бухгалтерському обліку.

3.11. Оцінку вибуття запасів здійснювати за методом середньозваженої вартості відповідно до П(С)БО 9 "Запаси".

3.12. Переоцінку запасів проводити один раз на квартал на підставі рішення постійно діючої інвентаризаційної комісії.

3.13. До складу грошових коштів у фінансовій звітності згідно з П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" включати грошові кошти на розрахунковому рахунку та в касі, які не обмежені у використанні протягом поточного періоду.

3.14. Кошти та інші активи, не вказані вище, відображати в обліку і звітності згідно з вимогами відповідних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

3.15. Визнання, оцінку та облік зобов'язань здійснювати відповідно до П(С)БО 11 "Зобов'язання".

3.16. Заробітну плату нараховувати за тарифними ставками (окладами).

3.17. Визнання та відображення в обліку доходів здійснювати відповідно до вимог П(С)БО 15 "Дохід" на підставі принципу нарахування та відповідності.

3.18. Визнання та відображення в обліку витрат здійснювати відповідно до вимог П(С)БО 16 "Витрати" на підставі принципу нарахування та відповідності.

3.19. Для забезпечення складання звіту про фінансові результати за формою, передбаченою НП(С)БО НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової

звітності”, облік витрат підприємства вести за допомогою рахунків класу 8 “Витрати за елементами” та класу 9 “Витрати діяльності”.

ІІ Техніко-організаційний блок облікової політики передбачає забезпечити організацію та технологію бухгалтерського обліку

4. Бухгалтерський облік на підприємстві вести силами бухгалтерії, керованої головним бухгалтером, яка підпорядкована безпосередньо директору.

4.1. Обов’язки головного бухгалтера визначаються посадовими інструкціями, розробленими відповідно до вимог п. 7 ст. 8 Закону № 996.

4.2. Склад бухгалтерії встановлюється штатним розкладом і включає бухгалтера та головного бухгалтера, а обов’язки кожного працівника регламентуються відповідними посадовими інструкціями.

5. Бухгалтерський облік вести на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств і організацій (на підставі якого розроблено робочий план рахунків) та Інструкції № 291 за формою журнал-Головна.

6. Затвердити перелік осіб, які мають право підпису первинних документів. Зазначені особи несуть відповідальність за достовірність таких документів та своєчасність їх складання.

7. Головному бухгалтеру:

7.1. Забезпечити застосування в бухгалтерському обліку єдиних форм первинних документів як уніфікованих, затверджених нормативно-правовими актами України, так і документів, створених підприємством самостійно.

7.2. Забезпечити зберігання первинних документів та облікових регістрів, які були підставою для складання звітності, а також бухгалтерських звітів, їх оформлення та передачу до архіву відповідно до вимог чинного законодавства.

7.3. Забезпечити складання та подання фінансової та інших видів звітності підприємства відповідним користувачам у обсязі та в строки, встановленні чинним законодавством.

8. З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансових звітів перед складанням річної фінансової звітності та в інших випадках, передбачених законодавством, постійно діючою інвентаризаційною комісією проводити інвентаризацію активів і зобов’язань згідно з Інструкцією про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків, затвердженою наказом Мінфіну України від 30.10. 98р., №90 зі змінами та доповненнями.

9. Контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою.

Директор підприємства

_____

(підпис)

Додаток Д

(назва установи, організації)

_____

ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ ГОЛОВНОГО БУХГАЛТЕРА

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____

(керівник установи, організації,
інша посадова особа,

_____

уповноважена затверджувати

_____

посадову інструкцію)

_____ _____

(підпис) (прізвище, ініціали)

"___" _____ ____ р.

І. Загальні положення1. Головний бухгалтер належить до професійної групи "Керівники".2. Призначення на посаду головного бухгалтера та звільнення з неї здійснюється наказом керівника підприємства з дотриманням вимог Кодексу законів про працю України та чинного законодавства про працю.3. Головний бухгалтер безпосередньо підпорядковується керівнику підприємства.4. Головний бухгалтер здійснює керівництво працівниками бухгалтерії підприємства._____.

_____.

ІІ. Завдання та обов'язки

Головний бухгалтер:

1. Забезпечує ведення бухгалтерського обліку, дотримуючись єдиних методологічних засад, встановлених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних.

2. Організує роботу бухгалтерської служби, контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.

3. Вимагає від підрозділів, служб та працівників забезпечення неухильного дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

4. Вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну.

5. Забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства, підписання її та подання в установлені строки користувачам.

6. Здійснює заходи щодо надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

7. Бере участь у підготовці та поданні інших видів періодичної звітності, які передбачають підпис головного бухгалтера, до органів вищого рівня у відповідності з нормативними актами, затвердженими формами та інструкціями.

8. За погодженням з власником (керівником) підприємства забезпечує перерахування податків та зборів, передбачених законодавством, проводить розрахунки з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов'язань.

9. Здійснює контроль за веденням касових операцій, раціональним та ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

10. Бере участь у проведенні інвентаризаційної роботи на підприємстві, оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

11. Забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах.

12.Організує роботу з підготовки пропозицій для власника (керівника) підприємства щодо:- визначення облікової політики підприємства, внесення змін до обраної облікової політики, вибору форми бухгалтерського обліку з урахуванням діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних;

13. - розроблення системи і форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу, додаткової системи рахунків і регістрів аналітичного обліку, звітності і контролю господарських операцій;

- визначення прав працівників на підписання первинних та зведених облікових документів;

- вибору оптимальної структури бухгалтерської служби та чисельності її працівників, підвищення професійного рівня бухгалтерів, забезпечення їх довідковими матеріалами;

- поліпшення системи інформаційного забезпечення управління та шляхів проходження обробленої інформації до виконавців;

- впровадження автоматизованої системи оброблення даних бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємства чи удосконалення діючої;

- забезпечення збереження майна, раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, залучення кредитів та їх погашення;

- виділення на окремий баланс філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства та включення їх показників до фінансової звітності підприємства.

14. Керує працівниками бухгалтерського обліку підприємства та розподіляє між ними посадові завдання та обов'язки.15. Знайомить цих працівників із нормативно-методичними документами та інформаційними матеріалами, які стосуються їх діяльності, а також із змінами в чинному законодавстві.

III. Права

Головний бухгалтер має право:

1. Діяти від імені бухгалтерії підприємства, представляти інтереси підприємства у взаємовідносинах зі структурними підрозділами та іншими організаціями з господарсько-фінансових та інших питань.

2. В межах своєї компетенції підписувати та візувати документи.

3. Самостійно вести листування зі структурними підрозділами підприємства, а також з іншими організаціями з питань, які належать до компетенції бухгалтерії та не вимагають рішення керівника підприємства.

4. Вносити на розгляд керівника підприємства пропозиції по вдосконаленню роботи, пов'язаної з обов'язками, що передбачені цією інструкцією.

5. Вносити пропозиції керівнику підприємства: про притягнення до матеріальної та дисциплінарної відповідальності посадових осіб за результатами перевірок; про заохочення працівників, що відзначилися.

6. В межах своєї компетенції повідомляти керівнику підприємства про всі виявлені недоліки в діяльності підприємства та вносити пропозиції щодо їх усунення.

7. Вимагати та отримувати у керівників структурних підрозділів та фахівців інформацію та документи, необхідні для виконання його посадових обов'язків.

8. Залучати фахівців усіх структурних підрозділів до виконання покладених на нього завдань.

9. Вимагати від керівника підприємства (інших керівників) сприяння у виконанні обов'язків і реалізації прав, що передбачені цією посадовою інструкцією.

10. _____.

IV. Відповідальність

Головний бухгалтер несе відповідальність:

1. За неналежне виконання або невиконання своїх посадових обов'язків, що передбачені цією посадовою інструкцією, - в межах, визначених чинним законодавством України про працю.

2. За правопорушення, скоєні в процесі здійснення своєї діяльності, - в межах, визначених чинним адміністративним, кримінальним та цивільним законодавством України.

3. За завдання матеріальної шкоди - в межах, визначених чинним цивільним законодавством та законодавством про працю України.

4. _____.

5. _____.

V. Головний бухгалтер повинен знати:

1. Закони України, Укази Президента України, постанови, розпорядження, рішення Кабінету Міністрів України, Національного банку України, Державної податкової адміністрації України з питань правових засад регулювання господарської діяльності підприємства.

2. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України щодо порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також методичні документи міністерств та інших центральних органів виконавчої влади щодо галузевих особливостей застосування положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

3. Основи технології виробництва продукції, порядок оформлення операцій і організацію документообігу за розділами обліку, форми і порядок розрахунків, порядок приймання, зарахування на баланс, зберігання і витрат коштів, товарно-матеріальних та інших цінностей.

4. Правила проведення інвентаризацій активів та зобов'язань.

5. Економіку, організацію виробництва, праці і управління.

6. Податкову справу, основи цивільного права.

7. Трудове, фінансове та господарське законодавство.

8. Правила та норми охорони праці.

9. _____.

VI. Кваліфікаційні вимоги

Головний бухгалтер. Начальник (завідувач) відділу (управління) бухгалтерського обліку: повна вища освіта відповідного напряму підготовки (магістр, спеціаліст). Післядипломна освіта в галузі управління. Стаж бухгалтерської роботи за професіями керівників нижчого рівня: для магістра - не менше 2 років, спеціаліста - не менше 3 років. - Завідувач сектору (бюро) у відділі (управлінні) бухгалтерського обліку: повна вища освіта відповідного напряму підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж бухгалтерської роботи: для магістра - не менше 2 років, спеціаліста - не менше 3 років.- _____.

VII. Взаємовідносини (зв'язки) за посадою

1. За відсутності головного бухгалтера його обов'язки виконує заступник (за відсутності останнього - особа, призначена у відповідному порядку), який набуває відповідних прав і несе відповідальність за належне виконання покладених на нього обов'язків.

2. Для виконання обов'язків та реалізації прав головний бухгалтер взаємодіє:

2.1. З керівниками всіх структурних підрозділів підприємства з питань фінансово-господарської діяльності підприємства.

2.2. З начальником відділу кадрів - з питань підбору, прийняття на роботу, звільнення, переміщення матеріально відповідальних осіб та працівників бухгалтерії підприємства.

2.3. З начальником планово-економічного відділу з питань:

2.3.1. Отримання:

- планів виробництва продукції;
- проектів оптових та роздрібних цін на продукцію;
- звітів про виконання планів структурними підрозділами і підприємством в цілому;
- _____.

2.3.2. Надання:

- даних, необхідних для економічного планування, прогнозування та аналізу;
- балансу та оперативних звітів про доходи та видатки, про використання бюджету;
- розрахунків заробітної плати;-

2.4. З начальником відділу технічного контролю з питань:

2.4.1. Отримання:

- актів відбракування продукції;
- висновків про винність відповідальних осіб;
- висновків щодо прийнятих рекламацій;-

2.4.2. Надання:

- відомостей про результати обліку втрат від браку;
- відомостей про стягнення з винних осіб;

2.5. З начальником відділу збуту (маркетингу) з питань:

2.5.1. Отримання:

- товарно-супроводжувальної документації;
- звітів про відвантажену продукцію;
- відомостей про стан залишків продукції на складах;
- рахунків, виставлених контрагентам за відвантажену продукцію;
- копій претензій та рекламацій, пред'явлених підприємству;

2.5.2. Надання:

- відомостей про рух продукції;
- норм запасів продукції на складах;
- підсумків інвентаризації продукції;

Керівник структурного підрозділу: _____
(підпис)
_____
(прізвище, ініціали)
"___" _____ ____ р.

УЗГОДЖЕНО:
Начальник юридичного відділу
_____(підпис)
_____
(прізвище, ініціали)
"___" _____ ____ р.

З інструкцією ознайомлений: _____
(підпис) _____
(прізвище, ініціали) "___" _____ ____ р.

Додаток Ж

НОРМАТИВИ ЧИСЕЛЬНОСТІ ПРАЦІВНИКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ

(Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку, затверджено наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 26 вересня 2003 р. N 269)

НОРМАТИВИ ЧИСЕЛЬНОСТІ ПРАЦІВНИКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ											Карта 12		
											Лист 1		
											Листів 7		
Загальна чисельність працюючих на підприємстві *($Ч_{пр.}$)*, тис. чол.	Кількість самостійних структурних підрозділів *($N_{с.п.}$)*, од.												Номер нормативу
	3	5	7	10	12	15	17	20	22	25	27	30	
	Нормативна чисельність *(Н)*, чол. $H = 5{,}195 \times Ч_{пр.}^{0{,}333} \times N_{с.п.}^{0{,}166}$												
0,010	1,3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
0,015	1,5	1,7	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2
0,020	1,7	1,8	2,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3
0,025	1,8	2,0	2,1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4
0,030	1,9	2,1	2,2	2,4	2,4	-	-	-	-	-	-	-	5
0,035	2,0	2,2	2,3	2,5	2,6	-	-	-	-	-	-	-	6
0,040	2,1	2,3	2,5	2,6	2,7	2,8	-	-	-	-	-	-	7
0,045	2,2	2,4	2,6	2,7	2,8	2,9	3,0	-	-	-	-	-	8
0,050	2,3	2,5	2,6	2,8	2,9	3,0	3,1	-	-	-	-	-	9
0,075	2,6	2,9	3,0	3,2	3,3	3,4	3,5	3,6	3,7	-	-	-	10
0,100	2,9	3,2	3,3	3,6	3,6	3,8	3,9	4,0	4,0	-	-	-	11
0,125	3,1	3,4	3,6	3,8	3,9	4,1	4,2	4,3	4,3	-	-	-	12
0,150	3,3	3,6	3,8	4,0	4,2	4,3	4,4	4,5	4,6	4,7	4,8	4,9	13
0,175	3,5	3,8	4,0	4,3	4,4	4,6	4,7	4,8	4,9	5,0	5,0	5,1	14
0,200	3,6	4,0	4,2	4,5	4,6	4,8	4,9	5,0	5,1	5,2	5,3	5,3	15
0,225	3,8	4,1	4,4	4,6	4,8	5,0	5,1	5,2	5,3	5,4	5,5	5,6	16
0,250	3,9	4,3	4,5	4,8	4,9	5,1	5,2	5,4	5,5	5,6	5,7	5,8	17
0,275	3,1	4,4	4,7	5,0	5,1	5,3	5,4	5,6	5,6	5,8	5,8	5,9	18
0,300	4,2	4,5	4,8	5,1	5,3	5,5	5,6	5,7	5,8	5,9	6,0	6,1	19
0,325	4,3	4,7	4,9	5,2	5,4	5,6	5,7	5,9	6,0	6,1	6,2	6,3	20
0,350	4,4	4,8	5,1	5,4	5,5	5,7	5,9	6,0	6,1	6,2	6,3	6,4	21
0,375	4,5	4,9	5,2	5,5	5,7	5,9	6,0	6,2	6,3	6,4	6,5	6,6	22
0,400	4,6	5,0	5,3	5,6	5,8	6,0	6,1	6,3	6,4	6,5	6,6	6,7	23
0,425	4,7	5,1	5,4	5,7	5,9	6,1	6,3	6,4	6,5	6,7	6,8	6,9	24
0,450	-	-	5,5	5,8	6,0	6,2	6,4	6,5	6,7	6,8	6,9	7,0	25
0,475	-	-	5,6	5,9	6,1	6,4	6,5	6,7	6,8	6,9	7,0	7,1	26
0,500	-	-	5,7	6,0	6,2	6,5	6,6	6,8	6,9	7,0	7,1	7,3	27
Індекс	а	б	в	г	д	е	ж	и	к	л	м	н	

Додаток 3

Постанова № 116 КМУ від 22.01.1996 (*постановою № 1253 внесено суттєві зміни: змінено порядок визначення збитків від нестач і крадіжок. Зміни набрали чинності з 16.12.2011 р. за Методикою № 1891*)

Згідно з оновленим п. 2 Порядку № 116 розмір збитків розраховується за різними правилами для таких двох груп суб'єктів господарської діяльності, якщо збиток призвів до завдання майнової шкоди:

- державі (в особі державних органів, державних підприємств), територіальній громаді (в особі органів місцевого самоврядування, комунальних підприємств) або суб'єкту господарської діяльності з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі. Називатимемо їх умовно державними суб'єктами господарської діяльності;
- усім іншим суб'єктам господарської діяльності (далі — недержавні суб'єкти господарської діяльності).

Почнемо з останніх (недержавних суб'єктів господарської діяльності). Зазначимо, що якщо раніше підприємство розраховувало збиток самостійно згідно з методикою, наведеною у Порядку № 116, то тепер за новою редакцією п. 2 Порядку № 116 розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки. Тобто якщо на підприємстві встановлено факт розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей, *має бути проведено незалежну оцінку збитку*, *яку здійснює професійний оцінювач (фізична особа)*, який має відповідний сертифікат, чи юридична особа, у складі якої працює хоча б один оцінювач, які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності (ст. 5 Закону № 2658).

Для проведення оцінки збитку між підприємством та оцінювачем (чи юридичною особою, у складі якої працює оцінювач) укладається договір про проведення оцінки майна (статті 10 та 11 Закону № 2658). За наслідками оцінки складається Звіт про оцінку майна (далі — Звіт), який містить у тому числі оцінену суму збитку. На підставі Звіту сума збитку

відображається в обліку підприємства, а також пред'являється винній особі для відшкодування.

Згідно з новою редакцією п. 2 Порядку № 116 розмір збитку визначається за методикою оцінки майна, затвердженою КМУ (Методика № 1891), до якої постановою № 1253 також внесено зміни, які в основному й пов'язані з особливостями визначення збитку державними суб'єктами господарської діяльності. Це передбачено розділом «Визначення розміру збитків, що призвели до завдання майнової шкоди» (пункти 103 — 110) Методики № 1891. Розглянемо цей порядок.

Визначення збитку здійснюється за загальним правилом визначення розміру збитку шляхом проведення незалежної оцінки (п. 104 Методики № 1891), тобто майже так само, як і недержавними суб'єктами господарської діяльності. Тільки на відміну від останніх**,** якщо замовником проведення такої оцінки є державний орган або орган місцевого самоврядування, то виконавець оцінки обирається на конкурсних засадах у порядку, встановленому Положенням № 1270.

Насамперед слід провести конкурс, визначити виконавця ролі оцінювача. Потім з ним необхідно укласти договір щодо проведення оцінки майна. Виконавець проводить оцінку та оформляє Звіт, надавши його замовникові. Однак на цьому процедура не закінчується. Потрібно ще отримати позитивний висновок рецензента Звіту (п. 105 Методики 1891). На Звіт оцінки збитків слід отримати позитивний висновок рецензента, після чого його затверджує керівник підприємства (суб'єкта) або уповноважена ним особа чи орган державної влади (орган місцевого самоврядування). Подібним чином оформлений Звіт є документом, який визначає розмір збитку, що пред'являється для відшкодування винній особі.

Оцінка збитку має бути проведена на дату відшкодування боржником збитку чи на дату подання позову до суду. Оцінювачу надають перелік документів, наведених в п. 106 Методики № 1891. Це — матеріали інвентаризації, документи з бухгалтерського обліку, документи з відомостями про фізичний стан і технічні характеристики майна, фінансова звітність тощо.

Існують різні методичні підходи й оціночні процедури для обчислення збитку, які описано у стандартах оцінки майна. Конкретний обраний оцінювачем метод обґрунтовується у Звіті з урахуванням ст. 22 Цивільного кодексу (п. 107 Методики № 1891). Ця стаття наводить поняття збитків, яке включає: (1) реальні збитки (втрати, яких особа зазнала у зв'язку зі знищенням або пошкодженням речі, а також витрати, які особа зробила або мусить зробити для відновлення свого порушеного права); (2) упущену вигоду (доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушене).

Тобто при розрахунку збитків слід враховувати як реальні збитки, так і упущену вигоду. Причому якщо особа, яка порушила право, одержала у зв'язку з цим доходи, то розмір упущеної вигоди, що має відшкодовуватися особі, право якої порушено, не може бути меншим від доходів, одержаних особою, яка порушила право. Оцінка збитків проводиться на підставі принципів, визначених пунктами 4 — 10 Національного стандарту № 1, та припущення про типовий характер використання майна. У пунктах 108 і 109 Методики № 1891 наводяться особливості порядку оцінки для різних випадків. Наголосимо, що всі зазначені рекомендації при виборі порядку оцінки призначено для оцінювача, який і повинен брати їх до уваги. Однак може мати місце і самостійне визначення збитку.

Згідно з п. 110 вище зазначеної Методики стандартизована самостійна оцінка збитків проводиться у випадках:

1) відсутності вихідних даних, що містять інформацію про пошкоджене майно до та після його розкрадання (нестачі, знищення, псування), крім даних бухгалтерського обліку;

2) неможливості особистого огляду пошкодженого майна виконавцем оцінки, що не дає йому змоги отримати відомості про стан майна до та після розкрадання (нестачі, знищення, псування);

3) завдання майнової шкоди внаслідок неправомірних дій з коштами.

Збиток розраховує згідно з останнім абзацем п. 110 Методики № 1891 комісія, утворена на відповідному підприємстві чи в державному органі влади. Її рішення документується Актом оцінки збитків (за формою додатка 20 або 21 до цієї Методики). На цей Акт слід отримати позитивний висновок рецензента, після чого його затверджує керівник підприємства (суб'єкта) або уповноважена ним особа чи орган державної влади (орган місцевого самоврядування). Таким чином оформлений Акт є документом, який визначає розмір збитку, що пред'являється для відшкодування винній особі.

Для **першого** та **другого** випадків розмір збитку оцінюється *у такий спосіб***.** Балансова залишкова вартість пошкодженого (викраденого тощо) майна, визначена станом на дату оцінки, встановлену для приватизації (корпоратизації) або передавання його в оренду, чи на останню звітну дату балансу підприємства-балансоутримувача, *збільшується на відповідний коефіцієнт.* Цей коефіцієнт визначається як добуток індексів цін виробників промислової продукції за галузями промисловості або індексів цін на будівельно-монтажні роботи за типами будівель і споруд, які визначаються Держстатом України, за період з дати, на яку було визначено балансову залишкову вартість майна, до дати оцінки збитків. Ці індекси публікує Держстат України. Ознайомитися з ними можна на сайті: http://www.ukrstat.gov.ua/ (*Важливо: індекси визначаються в середньому за місяць, а дата оцінки може припасти на будь-яку дату місяця).Застосовувати відповідні щомісячні індекси слід за рекомендаціями, викладеними у листі № 62-97р. У них рекомендується прийняти умовно, що якщо відповідна дата оцінки балансової залишкової вартості припадає на період з 1 по 15 число відповідного місяця, індекс за цей місяць береться до розрахунку, а якщо з 16 по 31 число, то індекс за цей місяць до розрахунку не береться. Держстат України публікує місячні індекси. Щоб визначити індекс за певний період, який включає кілька місяців, слід перемножити місячні індекси за відповідний період (лист № 62-97р).*

Якщо відсутня інформація про залишкову балансову вартість майна або якщо така вартість дорівнює нулю на дату оцінки, встановлену для приватизації (корпоратизації) або передання його в оренду, чи останню звітну дату балансу підприємства —балансоутримувача пошкодженого майна, то її розраховують відповідно до абзацу п'ятого п. 110 Методики № 1891, коли збільшенню підлягає первісна (переоцінена) балансова вартість такого майна, зменшена на 50%. Визначена для **першого** або **другого** випадку сума збитку документується Актом за формою додатка 20 до Методики № 1891.

Третій випадок стандартизованої оцінки збитків. У цьому випадку збиток дорівнює сумі викрадених (знищених тощо) коштів, збільшених на коефіцієнт, що розраховується на підставі встановлених Нацбанком України облікових ставок за період починаючи з дати завдання майнової шкоди до дати оцінки. У цьому випадку шкода розраховується за кожен день від дати завдання шкоди до дати оцінки (відшкодування шкоди чи подання позову до суду), включаючи зазначені дати.

Рецензування Звіту (Акта) згідно зі ст. 13 Закону № 2658 можуть виконувати: оцінювач, який має не менш як два роки досвіду практичної діяльності з оцінки майна; експертні ради, що спеціально створено організаціями оцінювачів з метою контролю за якістю оцінки майна; оцінювачі, які мають не менш ніж дворічний досвід практичної діяльності з оцінки майна, працюють у Фонді Держмайна України, в органах державної влади та місцевого самоврядування та отримали повноваження на здійснення оціночної діяльності в процесі виконання функцій з управління та розпорядження державним майном та (або) майном, що є у комунальній власності. За наслідками проведеного рецензування рецензент готує письмову рецензію. Рецензія з позитивним висновком (Звіт чи Акт відповідають вимогам нормативно-правових актів з оцінки майна) є підставою для прийняття рішення щодо затвердження Звіту (Акта).

Порядок затвердження оцінки майна органом державної влади (органом місцевого самоврядування) передбачено п. 18 Методики № 1891: видається наказ про затвердження відповідного Акта чи Звіту.